

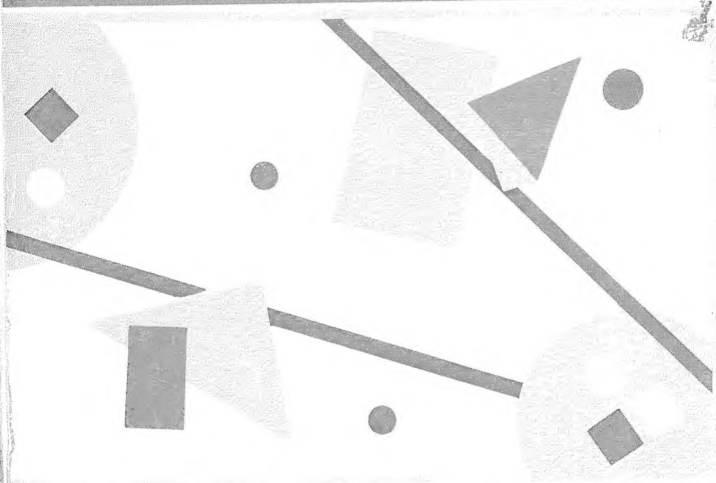


ISSN 1975-9131
CODEN IJPSDH

العدد الأول والثاني

المجلد ٥

مجلة البحوث الإدارية



• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم •

١٩٩٣



مجلة البحوث الإدارية

١٩٩٣

تدريب • استشارات • بحوث • تعليم

العدد الأول والثاني

المجلد (٥)

مجلة البحوث الإدارية

*

فصلية أكاديمية علمية
تعنى بالبحث العلمي
في مجالات الإدارة
والعلوم المتصلة بها

*

رئيس التحرير

أ. د. مصطفى رضا عبد الرحمن

• • •

مدير المجلة

سادل البحيري

• • •

مدير التحرير

أحمد تطيب

مستشار
التحرير

أ. د. على لطفي
أ. د. عسادل عسر
أ. د. على عبد المجيد عبده
أ. د. فتحي محمد علي
أ. د. عمرو فنانيم
أ. د. كمال همدى أبو الخير
أ. د. عبد المنعم راضي
أ. د. فتوح محمود أبو العزم
أ. د. حسن حسنى
أ. د. أحمد سرور محمد
أ. د. صلاح مدنى
أ. د. شوقى حسين
أ. د. منير سالم
أ. د. سمير طوبار
أ. د. حسن فلاب
أ. د. محمد عباس حمزى
أ. د. محمد كمال أبو هند
أ. د. نيسلى تكلا
أ. د. أحمد حسين عبد المنعم
أ. د. السيد عبد المطيب عبده
أ. د. محمد حسن المرزاقى

جميع الآراء الواردة فى هذه المجلة تعبر عن وجهة نظر أصحابها

ولا تعكس بالضرورة رأى المجلة

حقيقة لا يمكن تجاهلها في ظل ظروف تتسم بالتطور والتغير المستمر .

نحو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

الدكتور محمد مسعد الشنولوى

من المتفق عليه أن المحاسبة الإدارية تشكل ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذى يسعى إلى الوفاء بمتطلبات المديرين أو بشكل عام المستخدمين الداخليين بالمنشأة ، ومن ثم يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية لم يتم ممارستها إلا عندما بدأت المنشآت في تلقي معلومات ذات صبغة مالية عن نشاطاتها المختلفة . ويؤكد الباحث في هذا الصدد على أنه لفهم دور المحاسبة الإدارية الحالي في المنشآت ، فإنه من المهم دراسة تاريخها : أى دراسة وفهم البيئة الاجتماعية والتاريخية التى تؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية ومبررات استخدامها ، إن هذه الدراسة لا تعد هامة فقط لشرح دور وطبيعة المحاسبة الإدارية في الوقت الحالي ، بل أيضاً في إلقاء الضوء على إمكانات التطور المستقبلي لها .

نظام معيارى من النسب باستخدام الحاسب لقياس الانحرافات وتقييم المراكز المالية للوحدات الاقتصادية مع دراسة تطبيقية

الدكتور يحيى أحمد مصطفى قللى

إزاء تعدد وتنوع المشاكل المالية والتحديات التى تواجه شركات القطاع العام في وجود موارد محدودة يجب استخدامها الاستخدام الأمثل ، ومن تراكم أرصدة السحب على المكشوف ، واختلال هيكل تمويلها ، فضلاً عن عدم قدرة هذه الشركات على سداد تلك الديونيات ، وبالتالي زيادة أعبائها المالية باستمرار ، وتدهور

فى هذا العدد

المستوىة

١. مصطفى رضا عبدالرحمن

أصبح بقاء المنظمات في دنيا الأعمال وزيادة قدرتها التنافسية وتحقيق نوع من النمو والتنمية وإبراز هويتها في الحافل الدولية مسئولية كل قائد في كل موقع ، ولن يتأتى تحقيق هذا النمو والنجاح إلا عن طريق برنامج واضح ومنهajer عمل محدد ، ورغبة وقدرة على تنفيذ ما يتم التخطيط له وصولاً إلى الأهداف التى تحقق طموحات وأمال العاملين في المنظمة التى يعملون لها والمجتمع ، ولكن يتم ذلك لابد من توافر مفهوم واضح للمستوىة ، كذلك لفكر وطموحات المسئول عن المنظمة بصفته قدوة ، وأمال لمنظمتها في تحقيق النجاح .

تطوير معيار معدل العائد الداخلى لتقييم المشروعات الاستثمارية في ظروف الخطر وعلم التأكد

د . حسن توفيق حسن

تعتبر القرارات الاستثمارية من أهم وأصعب القرارات الإدارية في حياة المنشأة . فعلى الرغم من أن الاتفاق الاستثمارى قد يحدث في الوقت الحاضر ، إلا أن المكاسب التى يحققها ، والآثار المرتبطة به تستمر لفترة طويلة ، ويتوقف مدى نجاح المنشأة في المستقبل على سلامة القرارات الاستثمارية ، حيث يتربط على حدوث أى خطأ عند اتخاذ هذه القرارات نتائج خطيرة قد يصعب - إن لم يكن من المستحيل - تصحيحها ويزداد الخطر كلما كانت المبالغ المطلوب استثمارها كبيرة ، خاصة أن ظاهرة عدم التأكد

◆ ثمن النسخة الواحدة



٥٠ قرشاً

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد

١٥٠ قرشاً

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية ٢٠ جنيهاً لعشر نسخ

٢٠ دولاراً

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر



محصوياً بأسلوب علمي محدد الخطوات . مع الأخذ في الاعتبار أثر التحول على كل من التشريع والإدارة الضريبية (الإدارة المنفذة للضريبة) ومعملي الضريبة ، ذلك مع ضرورة تفاعل كافة القواعد والمبادئ العلمية مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في مصر .

الإدارة الاستراتيجية والتغيرات البيئية

الدكتور / فريد شوشة

يمكن الاستفادة من هذا البحث في تحديد الإطار النظري الشامل للإدارة الاستراتيجية ، بمكوناته الكلية والجزيئية . فقد حدد هذا البحث العوامل الرئيسية التي يجب السيطرة عليها عند ممارسة الأنشطة الرئيسية للإدارة الاستراتيجية وبالتالي يمكن من تحديد الأساليب والنظم المناسبة للتعامل مع العوامل الرئيسية التي تؤثر على منظمات الأعمال .

١٠١
ص

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين

بمشاروعات التنمية الدولية في مصر

لضريبة المراتبات

دكتور / سمير محمد عبد العزيز

يدار مشروع التعاون العلمي والتكنولوجي (S.T.C) من خلال سكرتارية هي القطاع المسئول عن إدارة المشروع والإشراف على جميع أنشطته . ويمثل العاملون المصريون النسبة الأكبر في ذلك القطاع . شأنه في ذلك شأن باقي المشروعات التي يتم تنفيذها في مصر والتي تساهم فيها الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . ويمكن أن يسهم هذا البحث بما سيحصل إليه من نتائج في إلقاء الضوء على المعاملة الضريبية الواجب اتباعها مع مثل هذه المشروعات

١٢٢
ص

Work Beliefs Among Future Managers

Tarek Hatem

١٤٤
ص

The objective of this study is to provide a preliminary insight into the work beliefs of the future managers in the Egyptian society . A related objective of this study is to measure and compare beliefs about work among sex, level of education and study orientation .

اقتصاديات تشغيلها ، وتمويلها ، وانخفاض ربحيتها ، وزيادة تكلفة رأس مالها بالإضافة إلى تقادم مشاكل السيولة بها . يهدف البحث إلى وضع نظام علمي وعمل متكامل لقياس الانحرافات وتقويم المراكز المالية لوحدات القطاع العام والقطاع الخاص ، ممثلًا بوضع نسب معيارية مستنتجة لقياس مدى الانحرافات .

دراسة أثر بعض المتغيرات

على مستوى الصحة النفسية للمديرين

د . عبد القادر همام

تتركز مشكلة البحث بشكل أساسي حول بيان الأثر الذي تحدثه بعض المتغيرات على الصحة النفسية للمدراء . حتى يمكن التنبؤ بالاتجاه العام للصحة النفسية للمدير في حالة ما إذا تغيرت هذه الظروف أو المتغيرات بمعنى أن مستوى الصحة النفسية للمدير هو متغير تابع يتأثر بمجموعة من المتغيرات المستقلة ، وبالتالي فإن تناول المدير باعتباره عنصراً رئيسياً لقيادة النشاط يجب ألا يكون بعيداً عن معرفة أثر المتغيرات ذات التأثير على حالته النفسية . وهذا البحث يتناول بيان مدى تأثير المتغيرات التالية على الصحة النفسية .

٦٨
ص

رفع مستوى الأداء للأجهزة الإدارية

مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

الدكتور / السيد الطيبي

١ . نبيل فتحى المعداوى

مرت نظم الضرائب بمصر بعدة مراحل كانت تهدف منذ بدايتها للتمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة ، ذلك النظام الذى يتطلب تمهيداً مرحلياً

٨٣
ص

وجه حجب المراسلات والأبحاث باسم رئيس التحرير
على العمود الثاني

أكاديمية السادات لِلْعِلْمِ الإداريَّة

كورنيش النيل - مدخل المعادى

ص ب ٢٢٢٢ القاهرة

تليفون

٣٥٠١٢٦١ • ٣٥٠١٠٨٢ • ٣٥٠١٠٣٣

المسؤولية

أ. د. مصطفى رضا عبد الرحمن
رئيس أكاديمية السادات

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ إِنَّا عَرَضْنَا الْأَمَانَةَ عَلَى السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضِ وَالْجِبَالِ فَأَبَيْنَ أَنْ
يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا الْإِنْسَانُ إِنَّهُ كَانَ ظَلُومًا جَهُولًا ﴾ .
صدق الله العظيم

إن الرئيس المسئول يجب أن يعلم حقيقة هامة
وهي ترجمة لمثل قديم مضمونه :

إن لم تخطط لمنظمتك فهناك من يخطط لها

لذلك يقع على الرئيس مسؤولية التخطيط
الاستراتيجي لمنظمته ، فيجب أن يتبع في هذا
المجال كافة القواعد والاسس التي من شأنها
إنجاح فكرة التخطيط الاستراتيجي لدى كافة
العاملين ، وإشراكهم في كافة مراحله ، فلا بد من
معرفة أن التخطيط هو خير وسيلة لمواجهة
مقاومة التغيير ، وذلك بوضع تصور لما سيكون
عليه الحال في المستقبل في ظل مفاهيم ومعايير
راسخة وأهداف مشتركة بين العاملين في
المنظمة ، ومن ثم العمل على تعزيز التعاون بينهم
في ظل سلطات ومسؤوليات واضحة ومحددة ، مع
ضرورة ربط الإنجاز والالتزام بنظام فعال
للحوافز المادية والمعنوية .

ويجب أن يتوافر للرئيس القدرة على التخطيط
البعيد ، وإعادة النظر فيه سنويا ، وكما يجب
التركيز في نفس الوقت على عملية المتابعة
والرقابة مع الاهتمام بمبدأ الإدارة بالاستفتاء .

إن تعظيم أداء المنظمات وتجديد
حيويتها أصبح التحدي الحقيقي لكل قائد
مسئول في هذه الفترة من حياة الوطن .

لقد أصبح بقاء المنظمات في دنيا الأعمال
وزيادة قدرتها التنافسية وتحقيق نوع من النمو
والتنمية وإبراز هويتها في المحافل الدولية
مسئولية كل قائد في كل موقع. ولن يتأتى تحقيق
هذا النمو والنجاح إلا عن طريق برنامج واضح
ومنهاج عمل محدد ، ورغبة وقدرة على تنفيذ
ما يتم التخطيط له وصولا إلى الأهداف التي
تحقق طموحات وأمال العاملين في المنظمة التي
يعملون لها والمجتمع ، ولكي يتم ذلك لابد من
توافر مفهوم واضح للمسئولية كذلك لفكر
وطموحات المسئول عن المنظمة بصفته قدوة ،
وأمالا لمنظمته في تحقيق النجاح .

والمسئولية لها أبعاد متعددة ومتشعبة -
نعرض في هذا المقام لبعض الأبعاد الهامة
والمؤثرة في تحقيق تحسين أداء المنظمات ،
والممارسات المسئولة عن تحقيق أهدافها وبقائها
في دنيا الأعمال تواجه الأمواج والرياح في أقصى
واحرج الظروف .

— أن يكون موجها ومرشدا وناصحا لكل من يعمل معهم بحيطهم بالرعاية والعطف مع الالتزام بالتعقل والحسم .

— الضبط على البدا والوفاء بالوعد والعمل على ترسيخ معيار ومقاييس العدالة ، ومثلا للأمانة والاستقامة والصدق والصراحة .

إن مهمة من يلى المسؤولية ترسيخ معيار الأمانة والانتماء التى يجب الالتزام بها قبل المنظمة ، لتكون هذه المفاهيم عميقة فى النفس إذ أن ذلك نقطة الانطلاق لتطوير وتحسين أداء المنظمة والعاملين وخدمة المجتمع .

إن من أهم المسؤوليات التى تقع على عاتق قائد المنظمة هو اختيار مرعوسيه المباشرين والأشخاص الذين يتعاون معهم . ومما يفيد فى ذلك جمع معلومات عن الأشخاص عن السنوات الأخيرة وتحليل مواقفهم المختلفة فى قضايا متنوعة ، لتحديد أوجه القوة والضعف فى شخصيتهم والتعرف على نمط قيادتهم ومدى مجاملتهم لكل رئيس وتطورهم الوظيفى ومدى تدرجهم فى مجالات العمل وخبراتهم السابقة وطموحاتهم ، ومدى مستوى الأمانة التى يتمتعون به ، ومدى احترام الغير لهم ، ومدى احترامهم لأنفسهم على مدار فترات عملهم . كل هذه المعلومات تساعد الرئيس فى التعرف على مدى توافق أهداف المرشح للوظيفة مع أهداف المنظمة . ويجب على الرئيس إعطاء عناية قصوى للصف الثانى والبراعم الفعالة فهى تمثل مستقبل المنظمة فى الأمد القصير والطويل .

وقلنا المنظمة الفعال هو الذى يخلق نسجا من الثقة والمصارحة والمشاورة المستمرة والداثمة مع مرعوسيه إيماننا منه بأن الرايين أحسن من الراى الواحد ، لهذا يجب أن يحرص على عقد اجتماعات دورية هادئة وجلسات خاصة

والقدرة على اتخاذ القرارات التصحيحية فى التوقيات المناسبة والملائمة .

ويرتكز نظام التخطيط الاستراتيجى على أساس المسؤولية على دعائم أربع أساسية هى :

1- هيكل تنظيمى واضح محدد السلطات والمسؤوليات ، يعكس أهداف المنظمة فى الأمدين الطويل والقصير ، ويشعر الجميع بأنهم مسؤولون عن أداء المنظمة كل فيما يخصه دعما للقول المأثور كلكم راع وكل راع مسئول عن رعيته .

ب - نظام للموازنات التخطيطية يعتمد على اللامركزية وتفويض مراكز المسؤولية فى التنظيم الإدارى ، لتحريك وتنفيذ الأهداف المحددة لهم فى ضوء الصلاحيات الممنوحة .

ج - نظام لتسجيل ومتابعة الأحداث عند المنع أولا بأول ، وتحديد المسئول عن كل تصرف ، ومدى تمشى هذا التصرف مع وحدة الهدف من ناحية الجودة والتوقيت وفى نطاق الصلاحيات المخولة له .

د - نظام للتقارير الدورية يعكس أداء كل مستوى تنظيمى « مركز مسئولية » ، يركز على تحديد الفروقات ودراسة أسبابها ، واقتراح القرارات التصحيحية المعدلة للمسار .

والمسؤولية بإبعادها تتطلب فيمن يلى مسؤولية أى منظمة الالتزام بالعديد من المعايير أهمها :

— أن يضع أهداف المنظمة فى المقام الأول وأن يتفهم طبيعة وعملية صنع القرار والأسلوب الأمثل لتطبيقه .

— الثقة بالآخرين والقدرة على الاتصال بالغير وتنمية الصداقات المعززة لبناء المنظمة .

— حسن استغلال الوقت وتحسين الفرص لدعم مركز المنظمة أمام المنظمات الأخرى المماثلة .

المسئولية ، ومن ثم تفويض السلطة بالتدريج
بمتسب تتفق وطبيعة وقدرات العاملين .

والقائد المسئول دائما ما يسعى ليكون
مرعوسيه موهوبين دارسين ممارسين ، وإن اتباع
المدخل المختلفة للتنمية الذاتية للعاملين ، خير
وسيلة لاكتشاف قدراتهم ومنحهم الثقة في تحمل
المسئولية ومواجهة الصعاب ، وزيادة قدراتهم
على التصديق لكافة المعوقات التي تقابلهم أثناء
اداء عملهم ، وبالتالي تنمية مواهبهم ومعارفهم ،
ومن ثم تحسين مستوى مهاراتهم في العمل تمشيا
مع القول المأثور خير للمحتاج أن تعلمه كيف
يمسك السمك من أن تعطيه سمكة .

والقائد المسئول يجب أن يتحرك داخل منظمته
للتأكد من صلايتها في الداخل ومدى قوتها الذاتية
في مواجهة التيارات والبقاء في دنيا الأعمال ،
وعليه أن يتحرك في نفس الوقت لمد اتصالاته
وعلاقاته خارج منظمته مع المسئولين الذين لهم
علاقة قوية في التأثير عليها . وتقع المسئولية على
عاتق الرئيس في إيجاد صيغة متوازنة للتأثير
إلى الخارج بشكل يدعم ويقوى المنظمة في الداخل
ويزيد من صلابتها ويدفعها بسرعة نحو تحقيق
اهدافها في سر .

ولاشك أن الاتفاقات المكثفة مع مؤسسات
مماثلة لنجحة تدفع إلى العمل وترسيخ اسم
المنظمة وتزيد من احترام المجتمع لها واكتشاف
أهم نقاط القوة في المنظمة والتعرف على وزنها
النسبي بالنسبة للمنظمات المنافسة في نفس
المجال .

كما أن توطيد العلاقات لدى القيادات
والمنظمات الدولية يؤدي إلى خلق مناخ من الثقة
في العاملين في المنظمة . وكثيرا ما يدفع إلى تحسين
الاداء نتيجة لاحتكاك المهني والعلمي
والأكاديمي .

أ . د . مصطفى رضا عبدالرحمن

للتشاور حول أفضل الطرق والوسائل لتحسين
اداء المنظمة ومناقشة التنظيم ، والنظم الفعالة
التي تكفل السير نحو تحقيق الاهداف الخاصة
بالمنظمة والعاملين بسهولة وسرعة ويسر
وفاعلية . ولاشك أن تبادل الافكار والمقترحات
والوقوف على الحالة الصحية للمنظمة نقطة
هامة نحو الانطلاق في اتجاه الهدف .

ولاشك أن تخصيص وقت على فترات لسماع
شكوى وآراء العاملين ، يسمح للرئيس بإجراء
مشاورات شخصية بعيدا عن الرسمية واقتراح
الافكار والمبادرات ، كما أن توفير صندوق يوضع
في مدخل المنظمة بخصص لإبداء وتسجيل وكتابة
المقترحات ، يمكن الرئيس من التعرف على آراء
بعض المرعوسين ومشاركتهم في كل ما يدور في
أفكارهم نحو تحسين اداء المنظمة ، والإطلاع على
المعوقات التي تواجههم ، إذ قد يخلج البعض
من عرض بعض الحقائق في جلسات المقابلة ،
فيكون امامهم فرصة للتعبير عن ذلك والتفليس
عما يجيش في صدورهم واقتراح الافكار
والمبادرات وخاصة فيما يتعلق بالقرارات
والتنظيمات الجديدة أو القديمة . إن مبدأ
المصارحة والمكشافة بالحقائق خير وسيلة لعلاج
المشاكل والالتحام بالعاملين وهو عنصر هام لبناء
الثقة بين الرئيس والمرعوس ، ومن ثم تتولد
القناعة بضرورة التعاون لبناء المنظمة بأسلوب
منهجي مقبول .

والقائد الرئيس يبحث دائما عن كيفية إشعار
الغير بالمسئولية ، لذلك كثيرا ما يلجأ إلى تفويض
السلطة وتطبيق درجة معينة من اللامركزية لأنه
من المتفق عليه أن المنظمات التي تدار بشكل
حسن لديها قدر متوازن من المركزية واللامركزية .
وحكمة القائد تتضح في الدرجة التي تتحدد
بها اللامركزية ومدى قدرة الأجهزة على تحمل

تطوير معيار معدل العائد الداخلي لتقييم المشروعات الاستثمارية في ظروف الخطر وعدم التأكد

إعداد

دكتور/ حسن توفيق حسن

أولاً: القرارات الاستثمارية

وحالات الطبيعة المختلفة:

يمكن للباحث تعريف قرار الاستثمار بأنه :

اختيار بديل من بين مجموعة البدائل الاستثمارية المتاحة والممكنة لتحقيق هدف ، أو مجموعة من الأهداف ، وينطوي على تخصيص قدر معلوم من أموال المنشأة في الوقت الحاضر بغية الحصول على عوائد متوقعة ، ومتابعة الحدوث على مدى فترة طويلة نسبياً في المستقبل ، ويكون عادة عرضة لدرجات مختلفة من الخطر وعدم التأكد ، وهو متساوية الإدارة العليا بالمنشأة .

ومن ثم يتكون قرار الاستثمار من العناصر التالية .

١ - تحديد الهدف أو الأهداف من المشروع الاستثماري .

٢ - حصر البدائل المتاحة والممكنة لتحقيق

بالعمليات الاستثمارية قد تؤدي إلى زيادة في استثمار لا فائدة منه اقتصادياً ، كذلك قد تؤدي تلك الأخطاء إلى نقص في الاستثمار ، الأمر الذي يؤثر على قدرة المنشأة على المنافسة وتحقيق الأرباح .

ويعتبر قياس وتقييم مخاطر الاستثمار الناتجة عن ظروف الخطر وعدم التأكد من أهم المتغيرات المؤثرة في قرار الاستثمار ، ويرجع ذلك إلى عدم توافر المعلومات الكاملة التي تسمح بتقدير التدفقات النقدية بدقة لارتباطها بالمستقبل الذي يحيط به عدم التأكد . وتتناول هذه الأوراق البحثية تطوير معيار معدل العائد الداخلي لتقييم المشروعات الاستثمارية في ظروف الخطر وعدم التأكد من خلال دراسة النقاط التالية :-

• القرارات الاستثمارية وحالات الطبيعة المختلفة .

• المنهج المقترح لتطوير معيار معدل العائد الداخلي لتقييم المشروعات الاستثمارية في ظروف الخطر وعدم التأكد .

• دراسة تطبيقية للنموذج المقترح لمعدل العائد الداخلي على إحدى دراسات الجدوى الاقتصادية .

مقدمة البحث :

تعتبر القرارات الاستثمارية من أهم وأصعب القرارات الإدارية في حياة المنشأة . فعلى الرغم من أن الإنفاق الاستثماري قد يحدث في الوقت الحاضر ، إلا أن المكاسب التي يحققها ، والآثار المرتبطة به تستمر لفترة زمنية طويلة . ويتوقف مدى نجاح المنشأة في المستقبل على سلامة القرارات الاستثمارية . حيث يقترب على حدوث أي خطأ عند اتخاذ هذه القرارات نتائج خطيرة قد يصعب - إن لم يكن من المستحيل - تصحيحها ويزداد الخطر كلما كانت المبالغ المطلوبة استثمارها كبيرة . خاصة أن ظاهرة عدم التأكد حقيقة لا يمكن تجاهلها في ظل ظروف تتسم بالتطور والتغير المستمر .

وتتطلب العمليات الاستثمارية مبالغ كبيرة لتنفيذها ، ومن ثم نجد أن القرارات التي تتعلق بها لها أثر بعيد المدى على سلامة المركز المالي للمنشأة الأمر الذي يدعو إلى ضرورة إجراء دراسة علمية دقيقة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية . فالأخطاء المتعلقة

تطوير معيار معدل العائد الداخلى لتقييم

المشروعات الاستثمارية في ظروف الخطر وعدم التأكد

الأهداف ، وتقدير النتائج المتوقعة لكل بديل .

٢ - اختيار افضل البدائل المتاحة . ويتم هذا الاختيار على ضوء نتائج تقييم هذه البدائل والمفاضلة بينها وفقا لأداة أو أدوات تقييم يتم تحديدها في ضوء طبيعة وأهمية المشروع الاستثمارى .

ومن الجدير بالذكر أنه ليس من الضروري أن يكون البديل الذى يتم اختياره عبارة عن مشروع استثمارى وحيد ، فقد يتم تصنيف المشروعات الاستثمارية في مجموعات متعددة بحيث تضم كل مجموعة أكثر من مشروع استثمارى ، وبالتالي يتم اختيار مجموعة واحدة ، ويتم ذلك عادة بهدف إيجاد تكامل استثمارى في المجموعة الواحدة .

وتعتمد عملية اختيار البديل الاستثمارى على معلومات تستمد من مصادر مختلفة ، كما يتأثر الاختيار عادة بشخصية القائم به وبخبرته وقدراته العلمية واستعداده وتكوينه الشخصى . وقد يتم الاختيار على مراحل مختلفة بناء على معلومات متوافرة ، وفى ظروف متعددة . الأمر الذى يجعل عملية اتخاذ القرارات صعبة ومتشابكة^(١) .

وأي قرار استثمارى رشيد لا بد أن تسبقه دراسات تفصيلية للفكرة - أو الاقتراح الاستثمارى - وللبدائل المتاحة لتنفيذها ويتم هذه الدراسات من خلال إطار منهجى معين يتحدد وفقاً لأهداف الأنشطة وسياساتها ، وطبيعة المشروع الاستثمارى وحجمه ودرجة خطورته .

وقد أطلق على هذه الدراسات في الفترة الأخيرة اصطلاح دراسات الجدوى ، وهو يشير إلى اختيار صلاحية الاستثمار من ناحية ، وإلى القياس النسبى لما يحققه الاستثمار من فوائد ومنافع من ناحية

أخرى . ويتطلب ذلك من المحاسب ضرورة توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية ، حيث يتطلب تحليل وتقييم البدائل الاستثمارية ضرورة توافر بيانات عن تكاليف وإيرادات كل بديل استثمارى والتعبير عنها في صورة نقدية ، وربط هذه المبالغ بالفترات التي يحدث فيها الحصول أو السداد وتحديد العيار المناسب للتقييم والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية في ضوء الظروف التي سوف تسود في المستقبل ، ويؤثر وقوعها على قيمة البديل ، وهي ما تسمى بحالات الطبيعة . وتتقسم للقرارات تبعاً لمدى معرفة متخذ القرار باحتمالات وقوع حالات الطبيعة المختلفة - الأحداث المستقبلية - التي يتم في ظلها تطبيق البدائل المتاحة - إلى قرارات تتخذ في ظل حالة التأكد ، وقرارات تتخذ في ظل حالة الخطر ، وقرارات تتخذ في ظل حالة عدم التأكد^(٢) .

والواقع أن عملية تقييم المشروع الاستثمارى في ظروف التأكد تكون عملية مباشرة ، هدفها توفير معيار مناسب يميز عن العائد من المشروع الاستثمارى حيث تقوم حالة التأكد على افتراض ضمنى ، وهو أن متخذ القرار لديه معلومات ودراسة تامة بالمستقبل ونتائجه .

وإن ظل هذا الافتراض تكون هناك قيمة واحدة فقط أو عائد واحد لكل بديل من البدائل الاستثمارية ، حيث أن الحدث المتوقع يفترض أنه معروف على قدر كبير من اليقين - وإن كان مثل هذا الافتراض نظرياً ولا يتفق مع الواقع الفعلى - وإن هذه الحالة يكون الهدف هو اختيار البديل الذى يحقق افضل النتائج .

وعلى هذا الأساس ، فإن القرار النهائى المتعلق بالاختيار يعتمد أساساً على حجم

العائد المتوقع لكل بديل ، دون الأخذ في الاعتبار درجة المخاطرة الناتجة عن عدم التأكد المحيطة بهذا العائد . ويمكن تبويب معايير تقييم المشروعات الاستثمارية في ظروف التأكد إلى :

١ - : معيار لا تأخذ القيمة الزمنية للنقود في الاعتبار . وأهمها :

١ - معيار فترة الاسترداد .

ب - معيار معدل العائد المحسبى .

٢ - معيار تأخذ القيمة الزمنية للنقود في الاعتبار . وأهمها :

١ - معيار صال القيمة الحالية .

ب - معيار دليل الربحية

ج - معيار معدل العائد الداخلى

أما في حالات الخطر وعدم التأكد ، فإن متخذ القرار لا يكتفي معرفة العائد كوسيلة للمقارنة بين المشروعات المختلفة أو لاتخاذ قرار بقبول أو رفض مشروع استثمارى معين ، ولكنه يحتاج بالإضافة إلى ذلك ، إلى معلومات كمية عن مقدار المخاطرة التي تصيب بالمشروع الاستثمارى نتيجة لظروف الخطر وعدم التأكد .

إن اتخاذ قرار في ظروف الخطر يعنى أنه ليس لدى متخذ القرار معلومات أو معرفة كاملة محددة عن التدفقات النقدية الضائعة بالمشروع الاستثمارى ، ولا بالأحداث المؤثرة في نتائج المشروع ، ولكن في ضوء البيانات المتوافرة عن المشروع يمكن وضع احتمالات موضوعية Objective Probabilities عن التدفقات النقدية والأحداث المتوقعة

أما في ظروف عدم التأكد فإن متخذ القرار ليست لديه معرفة لا بالتدفقات ولا بالأحداث ، كما أنه ليست لديه البيانات الكافية التي تمكنه من وضع الاحتمالات الموضوعية . ومع ذلك فإن حالة عدم التأكد قد تقترب من ظروف الخطر إذا استطاع متخذ القرار أن يستخدم ما لديه من خبرة ومعرفة شخصية في توفير احتمالات شخصية

Subjective Probabilities عن التدفقات

التقدير والأحداث المتوقعة .

ويتغير قياس وتقييم مخاطر الاستثمار الناتجة عن ظروف الخطر وعدم التأكد من أهم المتغيرات المؤثرة في قرار الاستثمار ، ويرجع ذلك إلى عدم توفر المعلومات الكاملة التي تسمح بتقدير التدفقات النقدية بدقة لارتباطها بالمستقبل الذي يحيط به عدم التأكد .

وتعتبر مخاطر الاستثمار عن الانحرافات الممكن حدوثها للتدفقات النقدية عن القيم المحتملة أو المتوقعة ، وهذه الانحرافات في التدفقات النقدية قد ترجع إلى تغيرات عن القيم المحتملة لبعض العوامل مثل سعر بيع المنتج ، حجم المبيعات ، تكلفة المواد والعمل ، رأس المال المبدئي للمشروع ، عمر المشروع ، معدلات الضرائب (٢) .

وتصنف المخاطرة إلى نوعين (١) .

١ - مخاطر عامة وهي مخاطر ناتجة عن عوامل تؤثر على كل أنواع الاستثمارات في نفس الوقت ، مثل الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ، وربما تحدث بصفة دورية ، ولذلك فإن التغيرات تحدث تقريباً لكل أنواع المشروعات ، وإن كانت بدرجات متفاوتة . ولما كانت معظم التغيرات تتحرك مع بعضها في نفس الاتجاه وإن اختلفت الدرجة ، فإنه يقال إنها مخاطر متشابهة عامة .

٢ - المخاطر الخاصة : وهي المخاطر المرتبطة بنشاط اقتصادي معين ، أو بشركة معينة أو بظروف معينة - كالإضرابات العمالية في قطاعات معينة والتغيرات في أذواق المستهلكين ، وأخطاء رجال الإدارة في شركة معينة - وبالتالي فمن الضروري التنبؤ بها بشكل منفصل عن النشاط الاقتصادي ككل . وهي لذلك عكس المخاطر العامة .

ولما كانت هذه المخاطر لا يمكن تجنبها كلية ، فإنه يجب العمل على قياسها وتقييمها للحد من آثارها على التدفقات

التقديرية المتوقعة من المشروع الاستثماري . وفي هذا المجال يجب على المحاسب الإداري أن يوفر مقياساً لهذه المخاطر ، ويتم ذلك باستخدام العديد من الأساليب التي تمكن من قياس وتقييم هذه المخاطر وأهمها (٥) :

١ - أساليب تقليدية وتشمل:

١ - فترة الاسترداد .

ب - أسلوب تعديل سعر

الخصم .

ج - أسلوب التنبؤات

المتحفظة .

٢ - أساليب إحصائية وأهمها :

١ - القيمة النقدية المتوقعة .

ب - الانحراف المعياري .

ج - معامل الاختلاف .

د - التوزيعات الاحتمالية .

٣ - أساليب بحوث العمليات

وأهمها :

١ - تحليل الحساسية .

ب - شجرة القرارات .

ج - نظرية المبريات .

ويحقق استخدام الأساليب الكمية العمل على تقييم هذه المخاطر للحد من آثارها على العائد المتوقع من المشروع الاستثماري ، كما يؤدي استخدامها إلى زيادة فاعلية وكفاءة المعلومات الحاسوبية في ترشيح القرارات الاستثمارية ، حيث تعتبر أساليب التحليل الكمي أدوات تحليلية علمية ، تساعد المحاسب في تحليل البيانات والتنبؤ والمقارنة بقصد المفاضلة بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار ، والتي على أساسها يتم اختيار أفضل بديل منها . وما يساعد على ذلك ظهور وانتشار الحاسبات الإلكترونية .

ويجب على المحاسب أن يعطي اهتماماً وعناية خاصة عند اختيار المعيار المستخدم في تقييم المشروع الاستثماري نظراً لأن كل معيار يعطي ترتيباً أو أولويات مختلفة للبدائل الاستثمارية عن تلك التي تعطيها

المعايير الأخرى . فضلاً عن اختلاف المعايير المستخدمة لتقييم البدائل الاستثمارية في ظروف التأكد عن تلك التي تستخدم في ظروف الخطر وعدم التأكد .

وفي هذا المجال يرى الباحث أن معيار معدل العائد الداخلي Internal Rate Of Return يتميز بالموضوعية واستخلاص رقم واحد يعتبر مقياساً دقيقاً لربحية المشروع الاستثماري ، ويتيح إمكانية المقارنة التنفيذية الفعل بالتقديرات .

ويوصي الباحث بتطوير هذا المعيار باستخدام القيمة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر ليلائم ظروف الخطر وعدم التأكد التي تصاحب حدوث التدفقات النقدية الخاصة بالمشروع الاستثماري ، ويحقق استخدام هذا المعيار هدفين رئيسيين هما معالجة أثر عنصر الزمن ، وأثر عنصر المخاطرة في نفس الوقت .

ثانياً : المنهج المقترح لتطوير معيار معدل العائد الداخلي :

١ - مفهوم وطرق تحديد معدل العائد الداخلي

يعبر معدل العائد الداخلي (IRR) عن معدل الخصم الذي يجعل القيمة الحالية لمساواة التدفقات النقدية الداخلية ، مساوية للقيمة الحالية للاستثمار المبدئي للمشروع الاستثماري ، أي أنه يعبر عن المعدل الذي يجعل صافي القيمة الحالية مساوياً للصفر .

وتستخدم لإيجاد القيمة الداخلية التالية لايجاد معدل العائد الداخلي :

$$\frac{ن}{س} = \frac{ن}{س} \times \frac{1}{(1 + r)^t}$$

حيث

ع = معدل العائد الداخلي (والمجهولة قيمته في هذه المعادلة) .

تطوير معيار معدل العائد الداخلي لتقييم

المشروعات الاستثمارية في ظروف الخطر وعدم التأكد

قر = صافي التدفق الداخل من المشروع
الاستثماري في الفترة س (حيث س = ١، ٢، ٣، ن أي تعبر عن التوقيت الخاص بالتدفق النقدي).
ن = العمر الاقتصادي للمشروع الاستثماري.

ك = الاستثمار المبني (أو التكلفة الاستثمارية).

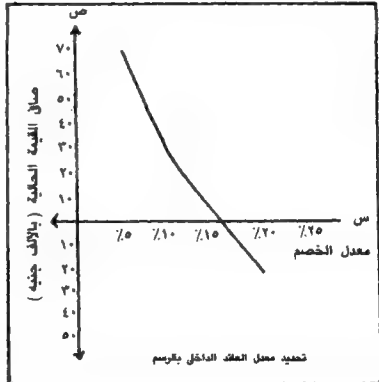
وتتم مقارنة معدل العائد الداخلي بالحد الأدنى المقبول كمعدل خصم - والذي غالبا مايعبر عن تكلفة رأس المال - فإذا كان معدل العائد الداخلي أكبر من معدل الخصم ، فإن المشروع الاستثماري يعتبر مربحا . وعلى العكس من ذلك يعتبر المشروع غير مربح إذا كان معدل العائد الداخلي أقل من معدل الخصم المحدد مسبقا .

وهكذا يقلل المشروع الذي يتم تقييمه إذا ما كان معدل العائد الداخلي \leq

معدل الخصم (أو المعدل الحاسم أو المرجحى) .
وتستخدم طرق أخرى لإيجاد معدل العائد الداخلي للمشروع الاستثماري أهمها :

١ - طريقة الرسم البياني

وهيها يمثل على المحور الرأسي صافي القيمة الحالية للتدفق النقدي عند معدلات خصم مختلفة يتم اختيارها بطريقة عشوائية - بحيث تظهر هذه القيمة الحالية أحيانا سالبة وأحيانا أخرى موجبة - ويمثل المحور الأفقي المعدلات المختلفة للخصم . ثم توصّل النقاط البيانية ، فيظهر منحنى دالة بقع جزء منه في المنطقة الموجبة ، وجزء آخر في المنطقة السالبة للرسم البياني . وتكون النقطة التي يقطع فيها المنحنى المحور الأفقي هي معدل العائد الداخلي المطلوب تحديده . ويتضح ذلك من الشكل البياني التالي :



ب - طريقة التجربة والخطأ :

يتم إيجاد معدل العائد الداخلي باستخدام هذه الطريقة بالتتابع الخطوات التالية :

- يتم اختيار معدل خصم عشوائي ، وتستخدم جداول القيمة الحالية لحساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية السنوية على أساس هذا المعدل .
- بحسب الفرق بين مجموع القيم الحالية لصافي التدفقات النقدية السنوية للمشروع وقيمة الاستثمار المبدئي له ، فإذا كان الفرق بين الاستثمار المبدئي ومجموع القيم الحالية صفرا أو قريبا من الصفر ، يكون معدل الخصم الذي تم اختياره هو معدل العائد الداخلي للمشروع . أما إذا كان الفرق رقما موجبا فيتم إعادة الخطوات السابقة باختيار معدل خصم أعلى من المعدل الذي تم اختياره ، والعكس صحيح إذا كان الفرق رقما سالبا ، فيتم اختيار معدل خصم أقل من المعدل الذي تم اختياره من قبل . وتستمر هذه المقارنة حتى تتم المساواة بين مجموع القيم الحالية لصافي التدفقات النقدية 'سنوية' والاستثمار المبدئي في المشروع . لاستثماري .

واختصارا لذلك غالبا ما يتم إيجاد قيمتين لصافي القيمة الحالية ، إحداهما موجبة والأخرى سالبة ، ومن ذلك يمكن استنتاج معدل العائد الداخلي بتطبيق الصيغة الرياضية التالية :

$$ع = م + \frac{ص ق ج - (ص ق ح - ص ق ح)}{(ص ق ح - ص ق ج)}$$

حيث :

ع = معدل العائد الداخلي .

م = معدل الخصم الأصغر الذي يجعل صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية أصغر قيمة موجبة .

م = معدل الخصم الأكبر الذي يجعل صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية أصغر قيمة سالبة .

ص ق ج = صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية عند معدل الخصم الأصغر

(القيمة الموجبة لصالح القيمة الحالية .

ص ق ح = صال القيمة الحالية للتدفقات النقدية عند معدل الخصم الأكبر (القيمة السالبة لصالح القيمة الحالية) .

ومن الجدير بالذكر أنه في حالة المشروعات التي تتطلب استثماراً مبدئياً فوراً مع تساوى صال التدفق النقدي السنوي ، يكون حساب معدل العائد الداخل أكثر سهولة ، حيث يتم حساب معال القيمة الحالية - أو معال الاسترداد - بقسمة الاستثمار المبدئي على صال التدفق النقدي السنوي .

وبالبحث في جداول القيمة الحالية للتدفقات السنوية أمام عدد السنوات (ن) والذي يساوى العمر الاقتصادي للمشروع عن الرقم الذي يطابق أو يقترب من معال القيمة الحالية ، يتم تحديد معدل الخصم الذي يحقق هذا الرقم والذي يعبر في هذه الحالة عن معدل العائد الداخلي .

ويتميز معيار معدل العائد الداخلي بما يلي :

(١) يراعى التغير في القيمة الزمنية للنقود . وبالتالي يساعد في تحديد فاعلية المشروع الاستثماري وقيمه الاقتصادية .
(٢) يعتبر من ربحية المشروع الاستثماري كخصية مفيدة ، مما يسهل عملية المقارنة بين المشروعات الاستثمارية ، كما يتيح ذلك إمكانية المتابعة ومقارنة التنفيذ الفعلي بالتقديرات .

(٣) لا يتطلب تحديده ضرورة تحديد معدل خصم ، وبالتالي يوفر على المحاسب مشقة تحديد تكلفة رأس المال .

وعلى الرغم من مزايا هذا المعيار ، إلا أنه توجه إليه الانتقادات التالية :

(١) يفترض أن التدفقات النقدية الداخلة سيبدأ استثمارها بمعدل يساوى معدل العائد الداخلي . وهذا ما يصعب تحقيقه في ظل اعتبارات عدم التأكد .

(٢) يتطلب تحديده مجهوداً كبيراً لكثرة

العمليات الحسابية التي تتضمنها عملية حسابه ، فضلاً عن أنه يصعب حسابه إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة غير متساوية أو تتراوح بين تنقلات موجبة وأخرى سالبة . إلا أن ذلك العيب يتعمد في ظل استخراج الحسابات الاكترونية .
(٣) عدم معالجة هذا المعيار لمشكلة الخطر وعدم التأكد .

٢ - الفراضيات وخطوات تطبيق النموذج المقترح لمعدل العائد الداخلي :

على ضوء ما سبق نأ تاوله الباحث من عرض لأساليب قياس ومعالجة الخطر وعدم التأكد عند تقييم المشروعات الاستثمارية ، يمكن للباحث تطوير نموذج - معيار - معدل العائد الداخلي باستخدام أسلوب القيمة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر ، بهدف تحقيق مواسمة المعلومات الحسابية لطروف الخطر وعدم التأكد ، والتي تعتبر من أهم المتغيرات المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية . ويرى الباحث أن يتم تطوير نموذج معدل العائد الداخلي على النحو التالي :

$$\text{معدل العائد الداخلي} = \frac{\text{ل ق ' س}}{\text{س (ع + ١)}} = \text{ك}$$

حيث :
ع = معدل العائد الداخلي .
(ل ق ' س) = للتدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر في الفترة س (حيث س = ١ ، ٢ ، ٣ ، ... ، ن أي تعبر عن التوقيت الخاص بالتدفق النقدي) .
ك = الاستثمار المبدئي (أو التكلفة الاستثمارية) .
ن = العمر الاقتصادي للمشروع الاستثماري .

وبذلك يحقق استخدام هذا النموذج هدفين رئيسيين هما : معالجة أثر عنصر الزمن - للتوقيت الزمني للتدفقات النقدية - ولأثر عنصر المخاطرة في نفس الوقت .

ونظراً لأن هذا النموذج يعتمد في حساب معدل العائد الداخلي على القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة سنوياً ، والمعدلة بنسبة الخطر ، لذلك تتم مقارنة هذا المعدل بالعائد المضمون الخالي من الخطر ، وليكن سعر الفائدة على السندات الحكومية مثلاً .

ويرى الباحث أن يتم تطبيق النموذج المقترح في ضوء الافتراضات والخطوات التالية .

١ / ٢ : الفراضيات النموذج المقترح :

١ - استقلال التدفقات النقدية الداخلة المتوقعة في الفترات المختلفة - إحصائياً - بعضها عن البعض ، بمعنى أنه لا يكون هناك أى نوع من الارتباط Correlation بين التدفقات النقدية المتوقعة في فترة معينة ، وبذلك التي يمكن أن تتحقق في فترة أخرى Independence of Cash Flows Over Time .

٢ - أن التدفقات النقدية الخارجة تحدث في بداية تنفيذ المشروع . وفي حالة إذا ما كانت هذه التدفقات تتم على فترات متتالية ، فلا بد من حساب القيمة المتوقعة المعدلة لهذه التدفقات أيضاً .

٢ / ٢ : خطوات تطبيق النموذج المقترح :

١ - تقدير التدفق النقدي الداخل خلال سنوات العمر الاقتصادي للمشروع الاستثماري ويتطلب ذلك وضع تقديرات لثلاث مستويات للتدفقات النقدية الداخلة سنوياً على النحو التالي :

- تقدير التدفق النقدي الداخل " التفاضلي " .

- تقدير التدفق النقدي الداخل " الأكثر احتمالاً " .

- تقدير التدفق النقدي الداخل " التشاؤمي " .

٢ - تقدير الاحتمالات المناظرة لكل تدفق نقدي داخل متوقع من المشروع

تطوير معيار معدل العائد الداخلي لتقييم

المشروعات الاستثمارية في ظروف الخطر وعدم التأكد

الاستثماري (تفاضل - أكثر احتمالا - تشاؤمي) ، ويتم تقدير هذه الاحتمالات بعدة طرق أهمها^(١) :

(١) استخدام التحليل الإحصائي لأرقام المبيعات الفعلية للشركات القائمة والواردات من المنتجات المثلثة ، خلال سلسلة زمنية من خمس إلى عشر سنوات ، لتجديد الاحتمالات المناظرة للتدفق الداخل المتوقع .

ويستخدم هذا الأسلوب إذا كان المشروع الاستثماري يخص شركة قائمة أو إذا كان المشروع يقوم بإنتاج سلع أو منتجات مثلية لمنتجات شركة قائمة ، أو يتم استيرادها .

(ب) استخدام بيانات الحالة الاقتصادية واتجاهاتها ، حيث تعبر حالة الاستقرار الاقتصادي عن الاحتمال الأكثر حدوثا ، وتعبر حالة التضخم الاقتصادي عن الاحتمال التفاضلي ، وتعبر حالة الانكماش الاقتصادي عن الاحتمال التشاؤمي مع مراعاة شدة حساسية النشاط الأساسي للمشروع الاستثماري للتغيرات التي تحدث في الحالة الاقتصادية ، وتحديد المتغيرات التي تؤثر في الحالة الاقتصادية العامة والتي ترتبط بالسياسة العامة للدولة ، والسياسات الاقتصادية والقوانين الحكومية ، والسياسات النقدية المتبعة الخ .

(ج) استخدام أسلوب المحاكاة Simulation باستخدام أسلوب " مونت كارلو " عند تقدير التدفقات النقدية الداخلة ، وما يمتازها من احتمالات ، وقد كان لظهور الحاسبات الإلكترونية وتطورها فضل كبير في استخدام أسلوب المحاكاة بسرعة وبدقة فائقة^(٢) .

(د) استخدام أحد الأساليب

الإحصائية لتقدير الاحتمالات الممكنة للتدفق النقدي الداخل مثل :

- استخدام أسلوب التوزيع التكراري للتدفق النقدي الداخل ، بتكوين فئات تكرارية ، ثم حساب عدد مرات تكرار كل فئة ، وتحديد الاحتمال المناظر لكل فئة .
- استخدام الطريقة الإحصائية التي تعتمد على حساب الربيع الأعلى والوسيط والربيع الأدنى ، في حساب تقديرات التدفق النقدي الداخل والاحتمالات المناظرة له .

٢ - حساب القيمة المتوقعة Expected Value للتدفقات النقدية الداخلة السنوية (ق/س) .

وتعبر القيمة المتوقعة بأنها : " المتوسط المرجح بالاحتمالات للتدفقات النقدية الداخلة المحتملة الصادرة مستقبلا " (٣) .

ويمكن التعبير عن القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة السنوية بالمعادلة التالية :

$$ق_س = \frac{ق_1 \times ق_2 \times \dots \times ق_n}{1} \quad (٤)$$

حيث :

ق_س = القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية .

ق_س = صافي التدفق النقدي الداخل من المشروع الاستثماري في الفترة س (حيث س = ١ ، ٢ ، ، ن أي من تعبر التوقيت الخاص بالتدفق النقدي) .
ق_س = الاحتمال المرتبط بالحدث (أي الاحتمال المصاحب لكل تدفق نقدي) .

$$وحيث \frac{ق_1}{1} = ق_1$$

ن = العمر الاقتصادي للمشروع الاستثماري .

أي أن القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة عبارة عن مجموع حاصل ضرب كل تقدير للتدفق النقدي في الاحتمال الخاص به . وفي ضوء أسلوب القيمة المتوقعة يتم اتخاذ قرار الاستثمار باختيار المشروع صاحب أكبر قيمة متوقعة للتدفقات النقدية الداخلة إذا ما تساوت التدفقات النقدية الخارجة للمشروعات الاستثمارية .

وعلى الرغم من سهولة حساب القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة المحتملة الصادرة لكل مشروع استثماري ، فضلا عن أنها تمثل الأساس المستخدم في قياس وتقييم مخاطر الاستثمار في المشروعات الاستثمارية ، إلا أنها لا تقيس درجة المخاطر المصاحبة للمشروع الاستثماري ، وذلك لآيد من معرفة درجة تشتت التدفقات النقدية الداخلة المقدرة حول القيمة المتوقعة لها .

ولذلك لابد أن يتوافر لمُخذ القرار - بالإضافة إلى ذلك - مقياس كمي للخطر الذي يتعرض له المشروع ، ويمثل في مدى التشتت الذي يمكن أن يصاب به النتائج المتوقعة أثناء التنفيذ ، ويعتبر الانحراف المعياري أهم المؤشرات المستخدمة في قياس الخطر والتعبير عن التشتت في النتائج المتوقعة .

٤ - حساب الانحراف المعياري للتدفقات الداخلة السنوية عن القيمة المتوقعة لها (س) .

يعتبر الانحراف المعياري Standard Deviation مقياسا كميا مطلقا للتشتت أو المخاطرة - التي ينطوي عليها المشروع الاستثماري - ويتم حسابه بإيجاد الجذر التربيعي لمجموع مربعات انحرافات القيم - أي مفردات التدفق النقدي - عن وسطها الحسابي - أي القيمة المتوقعة - أو هو الجذر التربيعي للتباين^(٥) .

فالتباين المعياري لتوزيع معين حول الوسط الحسابي للتوزيع يستخدم

كمقياس للمخاطرة المرتبطة به . ومن ثم يمكن تقييم درجة المخاطرة المصاحبة للمشروع الاستثماري ، إذا ما تم تحديد درجة تشتت القيم الاحتمالية المقدرة للتدفق النقدي الداخلى وانحرافها عن القيمة المتوقعة لها ، طبقاً لنمط وشكل التوزيع الاحتمالى لكل مشروع استثماري ، ومن الطبيعي أن يتم اختيار المشروع صاحب أقل انحراف معياري .
ويستخدم النموذج التالي لحساب الانحراف المعياري للتدفقات النقدية الداخلة .

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum (C_i - \bar{C})^2}{n}}$$

حيث σ = تعبر عن الانحراف المعياري .
وباقى الرموز لها نفس المعانى التى سبق ذكرها .

وعلى الرغم مما يتميز به الانحراف المعيارى من سهولة الحساب والاستخدام ، إلا أنه لا يعتبر مقياساً سليماً للخطر فى كل الحالات ، حيث يمكن أن تنشأ مشاكل عند استخدام الانحراف المعيارى ، وخاصة إذا تساوى مشروعان فى المقدار المطلق للانحراف المعيارى ، ولكن اختلفا فى القيمة المتوقعة ، او عندما يكون حجم أحد المشروعين اكبر من الآخر ، بمعنى أن يكون ذا تكلفة أكبر وتدفقات نقدية أكبر ، وبالتالي يكون له انحراف معياري كبير بدون أن يكون أكثر مخاطرة .
ولحل مثل هذه المشاكل يتم تحليل الخطر باستخدام قيم نسبية للمخاطرة بدلا من قيم مطلقة . وهذا هو مفهوم معامل الاختلاف Coefficient of Variation .

٥ - حساب معامل الاختلاف أو نسبة الخطر (ت) بقسمة الانحراف المعيارى للتدفقات النقدية السنوية على القيمة المتوقعة لهذه التدفقات . أى :

$$CV = \frac{\sigma}{\bar{C}}$$

ويطلق عليه أيضا معامل التغير ، أو نسبة المخاطرة . وتظهر أهمية هذا العامل فى أنه مقياس نسبي ، حيث أنه يقيس عدد وحدات الخطر بالنسبة لبرحدة واحدة من العائد المتوقع - أى يوضح مقدار المخاطرة لكل جنيه من العائد - وبالتالي كلما انخفضت قيمته ، فإن درجة المخاطرة بالنسبة للوحدة من العائد سوف تنخفض ، ومن ثم يكون الاختيار على اساس معامل الاختلاف الأصغر .

وبصفة عامة فإن معامل الاختلاف يعبر عن أسلوب مكمّل للانحراف المعيارى ، حيث تتحدد بناء عليه نسبة المخاطرة ، وبالتالي نسبة معامل التناكد .
٦ - حساب معامل التناكد (أو معامل التناكد) Certainty Equivalent (لر) وذلك بطرح معامل الاختلاف - نسبة الخطر - من ١٠٠٪ . أى :

$$LE = 100 - CV$$

ويقوم هذا الأسلوب على إمكانية تعديل التدفقات النقدية المتوقعة فى ضوء درجة المخاطرة ، بدلا من تعديل المعدل الذى يستخدم لحصم هذه التدفقات . أى تحويل التدفق النقدي المتوقع غير المؤكد إلى تدفق نقدي مؤكد يتم خصمه على اساس معدل الخصم الخالى من الخطر .
ومن ثم فإن قيمة معامل التناكد تكون بين صفر وواحد صحيح - حيث يزيد معامل التناكد كلما انخفض معامل الاختلاف - وكلما قل هذا العامل عن الواحد الصحيح وقرب من الصفر دل ذلك على خطورة الاقتراح الاستثمارى .

ويستند هذا الأسلوب إلى مفهوم نظرية المنفعة ، حيث تتساوى منفعة الحصول على مبلغ ٢٠٠٠ جنيه مثلا بحقيقة مشروع استثمارى معين يتعرض لعنصر الخطر (أى غير مؤكد) ، مع مبلغ ٢٠٠٠ جنيه يحققه مشروع استثمارى خال من الخطر . فإذا وجدت المنشأة أن المشروعين متساويان بالنسبة لها ، فهذا يعنى أن

منفعة الحصول على عائد غير مؤكد مقداره ٢٠٠٠ جنيه تتساوى مع منفعة الحصول على عائد مؤكد ٢٠٠٠ جنيه . ولذلك فإن أى اقتراح استثمارى يحقق قيمة أقل مما يعادل القيمة فى حالة التناكد يكون مرغوباً .

وإذا ما توافرت بيانات عن العائد المؤكد والعائد غير المؤكد ، يكون معامل التناكد لكل فترة هو نسبة التدفق النقدي المؤكد إلى التدفق النقدي المتضمن المخاطر - أى غير المؤكد - وبالتالي يتم حساب معامل التناكد فى هذه الحالة على النحو التالي :

$$LE = \frac{C}{C_u}$$

التدفق النقدي المؤكد (أو معدل العائد المؤكد)

التدفق النقدي غير المؤكد (أو معدل العائد غير المؤكد)

ويختلف معامل التناكد عن طريقة استخدام معدلات خصم معجلة بالمخاطرة حيث تتضمن الأخيرة معدل عادى - خال من المخاطرة - مضافاً إليه عاشر أو علاوة الخطر Risk Premium ، ومن الطبيعي أن ارتفاع درجة المخاطرة تؤدي إلى زيادة هامش المخاطرة .

٧ - حساب التدفقات النقدية المعدلة بنسبة الخطر (ل' ق') ، وذلك بضرب القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية السنوية (ل' ق') فى معامل التناكد لهذه التدفقات (ل' س) . أى :

$$L'Q = LQ \times L'S$$

٨ - حساب معدل العائد الداخلى باستخدام النموذج المقترح التالى .

$$C_u = \frac{L'Q}{1 + (1 + C)^n}$$

كما يمكن تطبيق نفس الخطوات السابقة مع استخدام طريقة التجربة والخطأ السابق توضيحها ، لتحديد معدل العائد الداخلى . وفى هذه الحالة لا بد من تحديد صال القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر ، وتطوير النموذج المستخدم على النحو التالى :

ثالثاً - دراسة تطبيقية للنموذج المقترح لمعدل العائد الداخلي :

يتناول الباحث فيما يلي تطبيق النموذج المقترح لمعدل العائد الداخلي على إحدى دراسات الجدوى الاقتصادية والتي لم تتعرض لقياس وتقييم مخاطر الاستثمار التي ترتبط بحالة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية الداخلة كموائد متتابعة الحدوث . والتي يمكن تلخيص أهم نتائجها فيما يلي

المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر
(وذلك عند معدل الخصم الأصفر) .

ص ل ق' ح = صائ القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر
(وذلك عند معدل الخصم الأكبر) .

$$ع = ١,٢ + \frac{ص ل ق' ح (١,٢ - ١,٢)}{(ص ل ق' ح - ص ل ق' ح)}$$

حيث :
ع = معدل العائد الداخلي .
١,٢ = معدل الخصم الأصفر .
١,٢ = معدل الخصم الأكبر .
ص ل ق' ح = صائ القيمة الحالية للتدفقات النقدية

(جدول ١)

معدل العائد الداخلي طبقاً لدراسة الجدوى

السنة	صائ التدفقات النقدية	سعر خصم ٧٠٪	القيمة الحالية	سعر خصم ٢٤٪	القيمة الحالية
٠	(١٢٥٠٠)	١	(١٢٥٠٠)	١	(١٢٥٠٠)
١	١٥٩٠	,٨٣٣	١٣٢٤	,٨٠٦	١٢٨٢
٢	٣٧١٣	,٦٩٤	٢٥٧٧	,٦٥٠	٢٤١٣
٣	٣٧١٣	,٥٧٩	٢١٥٠	,٥٢٤	١٩٤٦
٤	٣٧١٣	,٤٨٢	١٧٩٠	,٤٢٣	١٥٧١
٥	٣٧١٣	,٤٠٢	١٤٩٣	,٣٤١	١٢٦٦
٦	٣٤٢١	,٣٣٥	١١٤٦	,٢٧٥	٩٤١
٧	٢٨١٥	,٢٧٩	٧٨٥	,٢٢٢	٦٢٥
٨	٢٨١٥	,٢٣٣	٦٥٦	,١٧٩	٥٠٤
٩	٢٨١٥	,١٩٤	٥٤٦	,١٤٤	٤٠٥
١٠	٦٥٩٠	,١٦٢	١٠٦٨	,١١٦	٧٦٤
			١٠٣٥ +		٧٨٣ -

احتمالاً للتدفق النقدي الداخل .

أما القيمتان الواقعتان عند الربيعين الأول والثالث (الأدنى والأعلى) فيمكن استخدامهما للتعبير عن التقدير التفاضلي والتقدير التفاضلي للتدفق النقدي الداخل . كما يمكن الاستفادة من التوزيع التكراري لهذه التدفقات النقدية في التعبير عن الاحتمال المناظر لكل مستوى من مستويات التدفق النقدي الداخل . وذلك على النحو التالي :

الداخل ، والاحتمال المناظر لحدوثه .
- التقدير التفاضلي للتدفق النقدي الداخل ، والاحتمال المناظر لحدوثه .
ويرى الباحث أنه يمكن أن يتم هذا التحويل بطريقة إحصائية تعتمد على حساب الربيع الأدنى والوسيط والربيع الأعلى . فالوسيط هو مقياس للقيمة التي تتوسط المجموعة إذا رتبنا أعداد المجموعة ترتيباً تصاعدياً أو تنازلياً ، وبالتالي يمكن أن نعتبر قيمة الوسيط عن القيمة الأكثر

$$ع = ٢٠ + \frac{٤ \times ١٠٣٥}{٧٨٣ + ١٠٣٥} = ٢٢,٣ \%$$

ونظراً لأن دراسة الجدوى تتضمن تدبيراً لمستوى واحد من التدفق النقدي الداخل ، لذلك لا بد من تحويل تقديرات التدفق النقدي الداخل إلى ثلاثة مستويات احتمالية هي :
- التقدير التفاضلي للتدفق النقدي الداخل ، والاحتمال المناظر لحدوثه .
- التقدير الأكثر احتمالاً للتدفق النقدي

(١) صافي التدفق النقدي الداخل للمشروع (طبقاً لدراسة الجدوى)

السنة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
صافي التدفق النقدي الداخل	١٥٩٠	٣٧١٣	٣٧١٣	٣٧١٣	٣٧١٣	٣٤٢١	٢٨١٥	٢٨١٥	٢٨١٥	٦٥٩٠

٢. الجداول التكرارية:

الجدول التكراري والتكرار المتجمع الهابط لصافي التدفق النقدي الداخل للمشروع طبقاً لدراسة الجدوى :

(جدول ٢)

الجدول التكراري		الجدول التكراري والمتجمع الهابط	
فئات	تكرارات	حدود دنيا للفئات	تكرار متجمع هابط
-١٥٠٠	٤	أكبر من ١٥٠٠	١٠
-٣٠٠٠	٥	أكبر من ٣٠٠٠	٦
-٤٥٠٠	صفر	أكبر من ٤٥٠٠	١
-٦٠٠٠	١	أكبر من ٦٠٠٠	١
		أكبر من ٧٥٠٠	صفر
	١٠		

التقدير الاحتمالي

- التدفق النقدي

١ ٤٠٥٠

الداخل التفاؤلي

- التدفق النقدي

٥ ٣٣٠٠

الداخل الأكثر احتمالاً

- التدفق النقدي

٤ ٢٤٢٨

الداخل التشاؤمي

٤. القيمة المتوقعة للتدفق النقدي الداخل:

$$ق' = \frac{ق \times ح}{\sum ق \times ح} = \frac{١٠ \times ٤٠٥٠ + ٥ \times ٣٣٠٠ + ١ \times ٢٤٢٨}{١٠ + ٥ + ١} = ٣٠٢٠$$

٥. الانحراف المعياري:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum (ق - ق')^2 \times ح}{\sum ق \times ح}} = \sqrt{\frac{١٠ \times (٤٠٥٠ - ٣٠٢٠)^2 + ٥ \times (٣٣٠٠ - ٣٠٢٠)^2 + ١ \times (٢٤٢٨ - ٣٠٢٠)^2}{١٠ + ٥ + ١}} = ٥٢٩,٨$$

ومن الممكن استخدام الجدول التالي في حساب الانحراف المعياري للتدفق النقدي:

قيمة الربيع الأعلى =

$$٤٠٥٠ = \frac{٢,٥ - ٦}{٥} ١٥٠٠ + ٣٠٠٠$$

(ح) الربيع الأدنى:

$$٧,٥ = ٣ \times \frac{١٠}{٤} \text{ ترتيب الربيع الأدنى}$$

$$\text{قيمة الربيع الأدنى} =$$

$$٢٤٢٨ = \frac{٧,٥ - ١٠}{٤} ١٥٠٠ + ١٥٠٠$$

وعلى هذا الأساس تكون تقديرات التدفق النقدي الداخل والاحتمالات المناظرة لها على النحو التالي:

٣. حساب قيمة الوسيط والربيعين (الأعلى والأدنى):

(١) الوسيط:

$$\text{ترتيب الوسيط} = ١٠ + ٢ = ٥$$

∴ قيمة الوسيط =

$$٣٣٠٠ = \frac{٥ - ٦}{٥} ١٥٠٠ + ٣٠٠٠$$

(ب) الربيع الأعلى:

$$\text{ترتيب الربيع الأعلى} = ١٠ + ٤ = ١٤$$

(جدول ٤)

ومن الممكن استخدام الجدول التالي في حساب الانحراف المعياري للتدفق النقدي :
تحديد الانحراف المعياري للتدفق النقدي الداخل

صافي التدفق النقدي (ن)	القيمة المتوقعة (ق')	الانحراف عن القيمة المتوقعة (ق - ق')	مربع الانحراف عن القيمة المتوقعة (ق - ق') ^٢	الاحتمال ح قس	النتائج (ق - ق') × ح قس
٤٠٥٠	٣٠٣٠	١٠٢٠	١٠٤٠٤٠٠	,١	١٠٤٠٤٠
٣٣٠٠	٣٠٣٠	٢٧٠	٧٢٩٠٠	,٥	٣٦٤٥٠
٢٤٣٨	٣٠٣٠	(٥٩٢)	٣٥٠٤٦٤	,٤	١٤٠١٨٦
				إجمالي التباين	٢٨٠٦٧٦

$$٤١٧ - = ١٢٥٠٠ - ٤,٨٢٢ \times ٢٥٠٠ =$$

$$\therefore ع = \frac{٢ \times ٥٤٠}{٤١٧ + ٥٤٠} + ١٤ = ١٥,١ \%$$

وبمقارنة معدل العائد الداخلي الذي تم
تحديده وفقا للنموذج المقترح (اى
باستخدام القيمة المتوقعة المعدلة بنسبة
الخطر) ، بمعدل العائد الداخلي الذى تم
تحديده بدراسة الجدوى . فإنه يلاحظ أن
هناك نقصا قدره ٧,٢٪ . ويمثل هذا
النقص النسبة التي تقابل المخاطر
ألمصاحبة للتدفق النقدي الداخل للمشروع
الاستثمارى . وذلك على النحو التالى :

كما يمكن تطبيق النموذج المرتبط
بطريقة التجربة والخطأ والسابق تطويره
أيضاً على النمو التالى :

$$ع = ١,٢ + \frac{ص ل ق' ح (٢ - ١,٢) + (ص ل ق - ص ل ق' ح) (١ - ١,٢)}{١}$$

ويتطلب تطبيق هذا النموذج حساب
صافي القيمة الحالية للقيمة المتوقعة المعدلة
بنسبة الخطر باستخدام معدل الخصم
ولادة تساوى العمر الاقتصادى للمشروع :

١ - ص ل ق' ح بمعدل ١٤٪ لمدة ١٠
سنوات
 $٥٤٠ + = ١٢٥٠٠ - ٥,٢١٦ \times ٢٥٠٠ =$

٢ - ص ل ق' ح بمعدل ١٦٪ لمدة ١٠
سنوات

(جدول ٥)

مقارنة معدل العائد طبقا لدراسة الجدوى
بالمعدل المحسوب وفقا للنموذج المقترح

معدل العائد وفقا للنموذج المقترح	معدل العائد وفقا لدراسة الجدوى
١٥,١٪	٢٢,٣٪

∴ الانحراف المعياري =

$$\sqrt{٢٨٠٦٧٦} = ٥٢٩,٨$$

٦. معامل الاختلاف:

$$\sigma = \frac{\sigma}{\bar{C}}$$

$$= \frac{٥٢٩,٨}{٣٠٣٠} = ١٧,٥ \%$$

∴ معامل معادل التاكيد (ل) =
 $١٠٠ - ١٧,٥ = ٨٢,٥ \%$

وبالتالى تكون التدفقات النقدية الداخلة
المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر (ل ق') =
 $٢٥٠٠ = ٨٢,٥ \times ٣٠٣٠ =$

٧. معدل العائد الداخلى وفقا
لنموذج المقترح:

يحسب معدل العائد الداخلى وفقا للنموذج
المقترح التالى :

$$ص = \frac{ص ل ق' (١ + ع)}{ص ل ق'}$$

وبالتعويض في هذا النموذج باستخدام
القيم السابق تحديدها . نجد أن معدل
العائد الداخلى (ع) = ١٥,١٪

باستخدام القيمة المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر ليلان ظروف الخطر وعدم التاكيد التي تصاحب حدوث التدفقات النقدية الخاصة بالمشروع الاستثماري ، بحيث يحقق استخدام هذا المعيار هدفين رئيسيين هما : معالجة اثر عنصر الزمن - التوقيت الزمني للتدفقات النقدية - واثـر عنصر المخاطرة في نفس الوقت ، وذلك وفقا للنموذج المقترح التالي :

$$ص = \frac{(ل ق')}{ص(ع + ١)} = ك$$

حيث :

ع = معدل العائد الداخلي .

(ل ق') = التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بنسبة الخطر في الفترة (ص) حيث $ص = ١, ٢, ٣, \dots$ أي تعبر عن التوقيت الخاص بالتدفق النقدي) .

ك = الاستثمار المبدئي (أو التكلفة الاستثمارية) .

ونظراً لأن هذا النموذج يعتمد في تحديد معدل العائد الداخلي على القيمة المتوقعة للتدفقات الداخلة سنوياً والمعدل بنسبة الخطر ، لذلك تلم مقارنة هذا المعدل بالعائد المضمون الخال من الخطر ، وليكن سعر الفائدة على السندات الحكومية مثلاً

العائد المتوقع من المشروع الاستثماري ، كما يؤدي استخدامهما إلى زيادة فاعلية المعلومات الحاسبية في ترشيده القرارات الاستثمارية ، حيث تعتبر أساليب التحليل الكمي أدوات تحليلية علمية ، تساعد الحاسب في تحليل البيانات والتنبؤ والمقارنة بقصد المفاضلة بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار لاختيار أفضل بديل منها ، وبما يساعد على ذلك ظهور وانتشار الحاسبات الالكترونية .

٢ - يجب على الحاسب أن يعطي اهتماما وعناية خاصة عند اختيار المعيار المستخدم في تقييم المشروع الاستثماري ، نظراً لأن كل معيار يعطي ترتيباً أو أولويات مختلفة للبدائل الاستثمارية عن تلك التي تعطيها المعايير الأخرى . فضلاً عن اختلاف المعايير المستخدمة لتقييم البدائل الاستثمارية في ظروف التاكيد عن تلك التي تستخدم في ظروف الخطر وعدم التاكيد .

ول هذا المجال يحسب البحوث باستخدام معيار معدل العائد الداخلي حيث أنه يتميز بالموضوعية واستخلاص رقم واحد يعتبر مقياساً دقيقاً لربحية المشروع الاستثماري ، ويتيح إمكانية المتابعة ومقارنة التنفيذ الفعلي بالتقديرات ، كما يمكن تطوير هذا المعيار

وتوضيح النتائج السابقة أن استخدام النموذج المقترح لمعدل العائد الداخلي ، قد أدى إلى تقييم مخاطر عدم التاكيد المصاحبة للتدفق النقدي الداخل للمشروع الاستثماري للحد من آثارها على العائد المتوقع ، وبالتالي زيادة فاعلية وكفاءة المعلومات الحاسبية في ترشيده القرارات الاستثمارية .

● خلاصة البحث :

يخلص الباحث من الدراسة في هذا البحث إلى النتائج التالية :

١ - تعتبر مخاطر الاستثمار عن الانحرافات الممكن حدوثها للتدفقات النقدية عن القيم المحتملة أو المتوقعة ، ويعتبر قياس وتقييم هذه المخاطر الناتجة عن ظروف الخطر وعدم التاكيد من أهم المتغيرات المؤثرة في القرارات الاستثمارية . ويرجع ذلك إلى عدم توافر المعلومات الكاملة التي تسمح بتقدير التدفقات النقدية بدقة ، لارتباطها بالمستقبل الذي يحيط به عدم التاكيد . ويحقق استخدام الأساليب الكمية العمل على تقييم هذه المخاطر للحد من آثارها على

of Risk in capital Budgeting », Management Accounting, April, 1977, P. 41.

٤ - د . سيد الهواري ، الإدارة المالية - الاستثمار والتمويل طويل الأجل (القاهرة : مكتبة عين شمس ، سنة ١٩٨٨) ، ص ١١٧ - ١١٨ .

٥ - Varky, K. V., « Capital Expenditure Evaluation and Uncertainty » Management Accounting, March, 1978, P. 287 .

٦ - د . محمد عثمان إسماعيل حميد ، أساسيات دراسة الجدوى الاقتصادية : وقيلس مخاطر

المراجع

١ - د . أحمد حسين عيد المنعم ، المعلومات وعملية اتخاذ القرارات ، المجلة العربية للإدارة ، العدد الثاني ، المجلد الثاني ، إبريل ١٩٧٨ ، ص ١٤ .

٢ - د . فهد محمد علي الأدهن ، الاقتصاد الإداري : منخل في اتخاذ القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية (القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية ، ١٩٨٦) ، ص ٥٢ .

٣ - Hendriks, J. a., « Analysis -

الاستثمار (الطبعة الأولى : القاهرة : دار النهضة العربية ،

١٩٨٧) ص ١٨٨ - ١٩٧ .

٧ - د . جلال الشافعي ، دراسة جدوى المشروعات في ظل ظروف المخاطرة وعدم التاكيد ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، العدد الثاني ، السنة التاسعة ، مايو ١٩٨٠ ، ص ٧٢ .

٨ - د . محمد عثمان إسماعيل حميد ، مرجع سابق ، ص ١٩٩ .

٩ - د . محمد فتحي محمد علي ، الإحصاء المتقدم (القاهرة : مكتبة

عين شمس ، ١٩٨٢) ، ص ١١٠ - ١٢٠ .

نحو نظرية

وصفية للحاسبة الإدارية

TOWARDS A DESCRIPTIVE THEORY OF MANAGEMENT ACCOUNTING

تقديم:

من المتفق عليه أن المحاسبة الإدارية تشكل ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي يسعى إلى الوفاء بمتطلبات المديرين أو بشكل عام المستخدمين الداخليين للمنشأة، ومن ثم يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية لم يتم ممارستها إلا عندما بدأت المنشآت في تلقي معلومات ذات صبغة مالية عن نشاطاتها المختلفة.

كذلك فإنه يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية ظهرت عندما أخذ التبادل الاقتصادي يحتل مكاناً بالأسواق الداخلية بالمنشآت وليس في الأسواق الخارجية، (Johnson & Kaplan, 1987, P.19). وطبقاً لذلك فإن المحاسبة الإدارية تعد - ليس فقط - عنصراً متفاعلاً ومؤثراً في التغيير التنظيمي بالمنشآت ولكنها أيضاً تعمل على المساعدة في نموها.

والملاحظ أن الدراسات في مجال المحاسبة الإدارية قد انتشرت بدرجة كبيرة منذ الستينيات من هذا القرن

تقريباً، حيث قام الباحثون بتطوير وتحسين أساليب جديدة لتقديم المعلومات المحاسبية للإدارة، التي يمكن القول معها بأن المحاسبة الإدارية أصبحت تتضمن العديد من الأنشطة التنظيمية التي تبدو تجميعاً لأساليب عديدة - في مجالات عديدة - والتي يتم تطبيقها لمشكلات مختلفة مثل تكلفة المنتج، الموازنات، تسعير التحصيلات، الرقابة الداخلية، تخصيص التكلفة .. وغيرها. (محمد الشنولى، ١٩٩٢).

ورغم هذه الدراسات العديدة فلا يوجد حتى الآن اتفاق عام على تعريف للمحاسبة الإدارية، حيث يوجد العديد من التعريفات لها والتي تتراوح ما بين العمومية بدرجة كبيرة بحيث أنها تقدم مبكلاً مضافاً للمحاسبة الإدارية، إلى تعريفات محدودة، ضيقة، تؤكد على مدخل بحث معين (Scapens, 1985, P. 7). فضلاً ترى وجهة النظر المهنية أن جميع أوجه المحاسبة عدا المراجعة الخارجية، ومن ثم فإن إعداد القوائم

المالية والإدارة المالية للمنشأة يجب أن يكون ضمن وظيفة المحاسبة الإدارية، إلا أن الباحث يرى أن وجهة النظر هذه لا تساعد على تقديم وسيلة للبناء والدراسة في مجال المحاسبة الإدارية. ويؤكد الباحث في هذا الصدد على أنه لفهم دور المحاسبة الإدارية الحالي في المنشآت، فإنه من المهم دراسة تاريخها، أي دراسة وفهم البيئة الاجتماعية والتاريخية التي تؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية ومبررات استخدامها، إن هذه الدراسة لا تعد هامة فقط لشرح دور وطبيعة المحاسبة الإدارية في الوقت الحالي، بل أيضاً في إلقاء الضوء على إمكانات التطور المستقبلي لها.

ومن ناحية أخرى فإنه من الأمور المتفق عليها أن المعرفة البشرية هي نتاج اجتماعي من صنع الإنسان، فهي ناتج عمل الأفراد (Habermas, 1978). فاللغة يتم توليدها بواسطة الأفراد ولهم وتتعلق بهم وبيئتهم الاجتماعية والمالية والعلم ما هو إلا منهج لتسجيل تلك الخبرات البشرية والربط بين

عناصرها على أسس عقلية . وتعد النظرية مجموعة من هذه الروابط العقلية تستخدم لتفسير وشرح كيف تعمل ظاهرة معينة .

والحاسبة الإدارية لا تختلف في هذا المجال . فهي تسعى إلى التوفيق في العلاقة بين الأفراد - العاملين بالمشاة - وحاجياتهم وبيئتهم التي يعملون فيها . وفي وجود علاقة تغذية مرتدة منظمة فإن الفكر الحاسبي هو نفسه يتغير ويتطور مثل الأفراد وبيئتهم وإدراكهم لتغير حاجياتهم . (Chus, 1986.)

ومما يسهم في إبراز دور العلم المعرفي هو النظرية لهذا العلم التي تساعد على تحديد هويته وفي ضوءها يتم تحديد ما يجب دراسته أكثر من غيره وما الذي لم يدرس ومستوى ماتم التوصل إليه . ويرى الباحث أن الحاسبة الإدارية لا تختلف في هذا المجال كذلك .

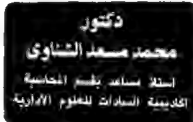
لماذا نظرية وصفية للحاسبة الإدارية

في مجال التنظير الحاسبي عموماً يمكن تمييز مداخل رئيسيين* هما المدخل الوصفي أو ما يطلق عليه النظرية الوصفية Descriptive Theory والمدخل المعيارى أو ما يطلق عليه النظرية المعيارية Normative Theory حيث يتعلق المدخل الوصفي بمجموعة من "دقة المنظمة تتعلق بالموجود فعلاً" التي تتناقض عملية صياغة معايير . لماذا يجب أن يكون What is What should be

→ يهدف المدخل الوصفي للتنظير إلى شرح ووصف البيئة الموجودة فعلاً

باستخدام نماذج مبسطة لهذا القرض تساعد على إمكانية التنبؤ ومن ثم التأثير . أما المدخل المعيارى فيعتمد على بناء افتراضات ثم إجراء عملية الاستنتاج أو الاستدلال المنطقي منها ويقوم على تحديد ما يجب أن تكون عليه الممارسات الحاسبية بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة مقدماً (نظرياً) (. 1975, P. 8.)

ولكل من المداخلين السليقين مميزات ومحدداته . إلا أنه مما يجدر الإشارة إليه هو أن التنظير المعيارى في مجال الحاسبة عموماً لم يؤد لآن إلى الاتفاق العلم على إطار فكري محدد لما يجب أن تكون عليه الظواهر الخاصة بطبيعة وموضوع النظرية الحاسبية . بما



يسمح باستنباط أهدافها وظوائفها واختيار البدائل الحاسبية المرغوبة اقتصادياً واجتماعياً . ويؤكد ذلك ما اقترحه جمعية الحاسبة الأمريكية من حيث أنه لا يوجد حتى الآن نظرية حاسبية واحدة تلقى القبول العلم . (A.A.A., 1977, P.1.)

وبالإضافة إلى هذا المجدد للنظرية المعيارية . وأنه نظراً لحدائه الحاسبة الإدارية وعدم الاتفاق على تعريف محدد لها . وتعد أساليبها وعدم الاتفاق على هيكل واضح لذلك الأساليب . فإن الباحث يرى أن المدخل الوصفي يكون أكثر واقعية يصعد عملية التنظير في مجال الحاسبة الإدارية .

كذلك فإن الباحث يرى أن محاولة تطوير نظرية وصفية للحاسبة الإدارية يمكن أن تساعد على إدراك وفهم الأساليب والأدوات المختلفة للحاسبة الإدارية ومبررات استخدام تلك الأساليب وإمكانية تطويرها مستقبلياً .

وبالإضافة إلى ذلك فإن الباحث يعتقد أن محاولة تطوير نظرية وصفية للحاسبة الإدارية والتي تتضمن ماذا يحدث وإيضاحه وتفسير العلاقة السببية بين الحاسبة الإدارية والنشاطات المختلفة للإدارة . يمكن أن يكون أساساً جيداً لتحديد ما يجب أن تكون عليه الحاسبة الإدارية والتي تساعد في مرحلة متقدمة على صياغة وتطوير شروط لنظرية معيارية للحاسبة الإدارية .

إن تطوير نظرية وصفية للحاسبة الإدارية يساعد على الوصول إلى نموذج أكثر واقعية لتفسير السلوك الإداري والتعرف أكثر على دور النظم الرقمية بالمشاة .

وبصدد تطوير النظرية الوصفية المتبغاة للحاسبة الإدارية . فإن الباحث يقوم باستعراض النظريات من مجالات المعرفة المختلفة والتي يمكن إرجاع الأسس للدراسات في مجال الحاسبة الإدارية إليها . وهي ثلاث نظريات منها ما يتعلق بالتفسير الاقتصادي وهي نظرية الوكالة . ونظرية تكلفة الصلقة ومنها ما يتعلق بالتفسير البيئي حيث تتعلق بالبيئة التي تعمل بها المنشأة وهي النظرية الوظيفية وذلك باستعراض موجز لتلك النظريات الثلاث المفهوم كل منها والافتراضات التي تقوم عليها ومحدداتها . ثم مساهماتها في مجال

* يرى بعض الباحثين في مجال التنظير الحاسبي وجود أنواع أخرى من النظريات مثل النظرية الإيجابية أو الوضعية Positive Theory التي يرى الباحث أنها تندرج تحت المدخل الوصفي حيث أنها تصف ما هو موجود عليه من ممارسات حاسبية .

١- نمو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية ، وفي ذلك تحليل لما تقدمه هذه النظرية من مساهمات في مجال تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية والإهمالات التي أغفلتها تلك النظريات في هذا الصدد ، ثم عرض للنظرية البنائية الاجتماعية والتي يرى الباحث أن فكرتها يمكن أن تنطوي على مساهمات جيدة بخصوص استكمال ما أغفلته النظريات السابقة لتطوير النظرية الوصفية للمحاسبة الإدارية .

أولاً : النظرية الموقفية CONTINGENCY THEORY

نشأت النظرية الموقفية من خلال الدراسات والأبحاث في مجال نظريات التنظيم والنظرية السلوكية ، والتي تعتمد نماذجها على افتراض منطقي عام وهو أن هناك عوامل موقفية والتي تتلقف الدراسات على أنها أساساً اللايقينية البيئية ، والهيكل التنظيمي والتقنية ، والتي يجب بطريقة أو بأخرى أن تتوافق ما في سبيل الحصول على الأداء الجيد للمنشأة . (Drazin & Van De Van, 1985 ; Van De Van & Drazin, 1985; Mohr, 1982; Tosi & Solocum, 1984; Fray, 1989; & Solcum, 1984; Roty, 1989)

هذا ويمكن تصوير العلاقة الموقفية في عبارتين هما « لو أن » و « إذن » ، حيث « لو أن » هي المتغير المستقل و « إذن » هي المتغير التابع ، وعموماً ينظر إلى اللايقينية البيئية والتقنية على أنها متغيرات مستقلة ، والمفاهيم والأساليب الإدارية بالمنشأة على أنها المتغيرات التابعة (Luthan, 1987) .

و في وجهة نظر شاملة لدخول النظرية

الموقفية يرى (Kast (1973) أنها تسعى لفهم العلاقات المتشابهة فيما بين الوحدات التنظيمية الفرعية بالمنشأة ، بالإضافة إلى العلاقة بين المنشأة والبيئة التي تعمل بها ، ومحاولة صياغة نماذج لتلك العلاقات أو الوضع النسبي للمتغيرات .

إن النظرية الموقفية تؤكد على الطبيعة المتباينة للمنشآت ، وتحاول تفسير كيف تعمل تلك المنشآت في ظل حالات متباينة وخصائص مختلفة ، إنها تهتم أساساً بعملية اقتراح تصميمات تنظيمية وتصرفات إدارية أكثر ملائمة لمواقف معينة . ويمكن القول بأن مفهوم الملائمة Fitt ness هو حجر الزاوية في تلك النظرية والذي يؤدي دوراً دقيقاً وهاماً في هذا المجال

الافتراضات التي تقوم عليها النظرية .

يجمع مؤيدو النظرية الموقفية على بعض المفاهيم والافتراضات التي تقوم عليها تلك النظرية والتي يلخصها للباحث فيما يلي

١ - يرفض هؤلاء المؤيدون ما يطلق عليه المبادئ العامة للإدارة ، حيث يرون أنه لا توجد طريقة مثلى للإدارة أو التنظيم ولكن ما يقوم به المديرون يعتمد على الخصائص البيئية ، ومن ثم فإن الممارسات الإدارية هي أساساً موقفية .

٢ - يتبع ما سبق أن إدارة المنشأة يجب أن تقوم بتزويد نفسها بالمهارات والقدرات لتشخيص المشكلات ، حيث يجب عليها معرفة التصرف اللائق الذي يجب أن تقوم به وفي الوقت المناسب . ويعد مدخل النظرية الإدارية بمفاهيم وأدوات وطرق وأساليب تشخيصية والتي تقيد في تحليل المشكلات الموقفية واتخاذ القرار المناسب بصدها .

٣ - يعد مدخل النظرية الموقفية قابلاً

للتطبيق للعديد من المهام الإدارية ، خاصة تلك التي تنطوي على مكون سلوكي ، وتقيد النماذج الموقفية بشكل كبير عندما تكون هناك حاجة لتعريف أو إعادة تعريف العلاقات التنظيمية .

٤ - تختلف النظرية الموقفية عن النظريات الأخرى من حيث صياغة الفرض الخاص بها ، حيث أنه يفترض في النظريات الأخرى وجود ترابط غير شرطي « بسيط » فيما بين المتغيرات المختلفة بالنموذج ، في حين نجد أن الفرض الخاص بالنظرية الموقفية أكثر تعقيداً نظراً لضرورة وجود ارتباط شرطي لمتغيرين مستقلين أو أكثر مع ناتج تابع .

٥ - تعتمد النظرية الموقفية على افتراض رئيسي وهو أنه لكي تحلق المنشأة فعالية في الأداء يجب أن يتلائم هيكلها وعملياتها مع بيئتها اللايقينية والتقنية والحجم ، وبمعنى آخر فإن قانون التفاعل في النظرية الموقفية يتطلب أن يعتمد الأداء التنظيمي على الملائمة فيما بين بيئة المنشأة وهيكلها وعملياتها . (Thomas, 1986) إن المفهوم الرئيسي للفرض الوفي هو الملائمة

مساهمات النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية

قام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية في الأونة الأخيرة بالسمي إلى تحديد العوامل الموقفية والتي تؤثر على خصائص نظام المحاسبة الإدارية للمنشأة واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية بها ، ويمكن القول بأن النماذج أو الدراسات التي تبنت مدخل الموقفية قد لاقت قبولاً في مجال المحاسبة الإدارية (Otely, 1980) .

وباستعراض الدراسات والأبحاث في مجال المحاسبة الإدارية والبنية على فكرة الموقفية ، يمكن القول بأنها ركزت على بعدين أساسيين :

محددات النظرية الموقفية

يرى جمهور كبير من المنظرين في مجال التنظيم والسلوكيات أو في مجال المحاسبة الإدارية أن النظرية الموقفية رغم قبولها بشكل جيد ، إلا أنها تعاني من عديد من المحددات والتي تحد من التطبيق العملي لتلك النظرية . ومن أهم هذه المحددات ما يلي :

١ - تعاني النظرية الموقفية من نقص الوضوح إلى الحد الذي يرى به البعض أنها ليست نظرية على الإطلاق بالمفهوم التقليدي للنظرية والتي هي مصحوة من الافتراضات المترابطة تم إعدادها جيداً (Schoonhoven, 1981.) حيث لا تعد أكثر من استراتيجيات لاقتراح الطرق التي يتم بها تفسير ظاهرة ما ، والتي تعتمد على عدد محدود من الافتراضات الضمنية . ورغم أن الاستراتيجية العامة للنظرية واضحة بطريقة معقولة إلا أن جوهرها يعتبر غير واضح .

٢ - يترتب على نقص الوضوح في المدخل الموقفية عدم وضوح طبيعة التفاعل العملي المفترض والذي يتم التنبؤ به في هذه النظرية ، فعندما يؤكد منظور النظرية الموقفية على أن هناك علاقة بين متغيرين مستقلين مثلاً التقنية والهيكل والذين يؤثران على متغير تابع وهو الفعالية ، فينتج عن ذلك أن هناك تفاعلاً قائماً بين المتغيرين الأولين والذي يصعب تحديد وجوده من عدمه ومدى أهمية هذا التفاعل إحصائياً

٣ - نتيجة لما سبق فإن هذه النظرية لا تستطيع تقديم صيغة محددة للتفاعل الذي تقرضه ، حيث أن الدالة الرياضية لهذا التفاعل الضمني فيما بين التقنية أو البيئة والهيكل التنظيمي عادة لا تكون واضحة ، إن الدالة التي تقرضها هذه النظرية يجب أن يكون بالإمكان عملياً تمثيلها بواسطة دالة رياضية مما يعد من الصعوبة بمكان في هذه النظرية (Roty, 1984.)

الهيكل التنظيمي والذي يتوقف بالتالي على التقنية والبيئة .

• خلصت دراسات كل من (Hirst, 1981; Gordon & Narayanan, 1984.) إلى أن كلا من الهيكل التنظيمي ونظام المعلومات يتوقف أو يعتبر دالة للبيئة التي تعمل فيها المنشأة .

• كذلك في دراستي كل من (Govin-darajan, 1984; Mark, 1989.) تتعلّقان بدراسة تأثير اللايقينية البيئية على تقييم الأداء فقد خلصا إلى أنه كلما زادت اللايقينية البيئية لجأ المدير إلى استخدام مدخل تقييم أداء ذاتي والعكس كلما قلت اللايقينية البيئية كان من المفضل لدى المدير استخدام نماذج تقييم الأداء ، وأن وجود ملامحة جيدة بين اللايقينية وأسلوب تقييم الأداء يمكن أن ينتج عنه تحسين في أداء المنشأة .

• وفي مجال إعداد الموازنة فقد قام (Merchant, 1984.) بدراسة أثر المتغيرات التقنية والخصائص التنظيمية على عملية إعداد الموازنة ، وكذلك قام محمد الشنولى (1990) بدراسة أثر العوامل الموقفية على التميز في إعداد الموازنة .

هذا ومن خلال استعراض الدراسات السابقة والمتعلقة بمساهمات النظرية الموقفية في مجال للتنظيم الوصفي للمحاسبة الإدارية ، يمكن للباحث استخلاص مايلي :

- تؤيد هذه الدراسات أن المنفعة التي يمكن الحصول عليها من خصائص نظام المحاسبة الإدارية يعد دالة للبيئة التي يعمل بها ذلك النظام .

- تتفق هذه الدراسات عموماً على أن البيئة التي تعمل بها المنشأة تعد العامل الموقفية الحاكم أو الأكثر سيطرة والمفترض في هذا المجال ، وأن اللايقينية البيئية أصبحت من المحتمل أكثر أن تكون هي المقياس الأكثر شيعاً للتعبير عن البيئة الخارجية للمنشأة .

الأول خصائص نظم ومعلومات المحاسبة الإدارية مثل دراسات (Bruns, 1975; Hayes, 1977; Waterhouse & Tiessen, 1978; Gordon & Miller, 1978; Gordon & Narayanan, 1984; Chenhall & Morris, 1986.)

القاضي : استخدامات أساليب المحاسبة الإدارية مثل دراسات (محمد الشنولى, 1990, 1991) (Khandwalla, 1977; Rockness & Shields, 1984; Merchant, 1984; MacIntosh, 1985; Mark, 1989.)

إلا أنه يمكن بالإضافة إلى مسبق تمييز بعض الدراسات القليلة والتي قد ركزت على العيدين معاً مثل دراسة (Merchant, 1981) والتي تضمنت خصائص نظم المحاسبة الإدارية مثل درجة التأثير على حط الموازنة ، وأساليب المحاسبة الإدارية - مثل استخدام إعداد الموازنة على الأساس الصفري - معاً في دراسة العوامل المحددة لنظام المحاسبة الإدارية .

• فقد قام (Merchant, 1981.) امتداداً لأعمال كل من (Gordon & Miller, 1978) (Bruns & Waterhouse, 1975) بدراسة العلاقة بين البيئة التنظيمية (الحجم ، التنوع ، درجة اللامركزية) وخصائص أساليب نظام إعداد الموازنة والأداء .

• كذلك قام (Chenhall & Morris, 1986) بدراسة التأثيرات المباشرة وغير المباشرة لكل من اللامركزية واللايقينية البيئية ومدى الاعتماد المتبادل فيما بين الوحدات التنظيمية بالمنشأة على نظام المحاسبة الإدارية .

• وقد خلصت دراسات كل من (Hayes, 1977; Waterhouse & Tiessen, 1978; Rockness & Shields, 1984.) إلى أنه بسند تصميم نظام المحاسبة الإدارية فإن طبيعة الرقابة التنظيمية به تتوقف على نوع

نمو نظرية ومنية للمحاسبة الإدارية

قرارات والقيام بتصرفات يفترض فيها أن تعمل على تعظيم منفعة الرئيس .

إن الدراسات والأبحاث التي تناولت نظرية الوكالة مثل (Baiman, 1982; Grossman & Hart, 1983; Demeski & et al. 1984; Singh, 1985; Pratt & Zeckhauser, 1985; Magee, 1986; Watts & Zimmerman, 1986; 1990; Kaplan & Atkinson, 1989; Armstrong, 1991; Siwaramakrishnan & Baiman, 1991).

تتعلق أساساً بمشكلة هيكل العلاقة بين الرئيس «أو الرؤساء» والوكيل «أو الوكلاء» من أجل تقديم الحوافز المناسبة للوكيل للقيام بتصرفات والتي تؤدي إلى تعظيم منفعة الرئيس . وفي هذا الصدد تفترض هذه الدراسات بالطبع أن كلا من الرئيس والوكيل راضيين اقتصادياً بحيث أن كليهما يتشدد تعظيم منفعة الخاصة وتعترف نماذج نظرية الوكالة باللايقينية فقط بالنظر إلى بعض المتغيرات التي يتحكم فيها الوكيل بفضل خبراته ، ومن ثم فإنه تتم رقابة غير كاملة لسلوك الوكيل في ظل تكلفة مناسبة ، ومن ثم فإن هذه النماذج تسعى أساساً لتعديد أفضل ناتج والنسب ترتيبات ممكنة للمشاركة في المخاطرة بين الرئيس والوكيل ، والتي يطلق عليها في هذه النظرية «المقد» .

الافتراضات التي تقوم عليها النظرية

تقوم نظرية الوكالة على عدة افتراضات يمكن إجمالها فيما يلي .

- ١- يفترض نموذج الوكالة أن الأفراد رشداء ولدى كل منهم قدرات جيدة للتنبؤ بالمستقبل ، بالإضافة إلى قدرتهم على توقع وتقييم احتمالية جميع المواقف الطارئة والممكن حدوثها مستقبلياً .
- ٢- تتبع تصرفات كل فرد ذاتياً من داخله ومعينياً على أولوياته ومعتقداته التي

المتغيرات الوظيفية - مثل البيئة ، التقنية والتي في الأغلب العام - لم يتم تعريفها بدقة ومن ثم يمكن تفسيرها بطرق شتى ، مما قد يؤثر على إمكانية الحصول على نتائج جيدة في هذا الصدد ، وإذا أضفنا إلى ذلك عدم وجود إطار نظري واضح يتعلق بطبيعة تأثيرات تلك المتغيرات الوظيفية على المتغيرات التنظيمية محل الاهتمام مثل نظام المحاسبة الإدارية الوجودية المنشأة ، فإن ذلك يعد محدداً رئيسياً لتطبيق النظرية الوظيفية في مجال المحاسبة الإدارية ، إلا أنه رغم ذلك فإن الباحث يرى أن النظرية الوظيفية تبدو لتؤدي دوراً مفيداً بصدد دراسة وفهم دور وطبيعة المحاسبة الإدارية بالمنشأة - كما أوضحه في مساهمتها في هذا المجال - والذي يساعد بالتالي في مجال النظر الوظيفي للمحاسبة الإدارية .

ثانياً - نظرية الوكالة AGENCY THEORY

يمكن القول بأن نظرية الوكالة قد نشأت في السبعينيات من هذا القرن ومن خلال الدراسات والبحوث في مجال اقتصاديات المعلومات والتي تنظر إلى المنشأة على أنها عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية فيما بين مودري عوامل الإنتاج المختلفة ومستخدمي ناتج المنشأة .

وتعني نظرية الوكالة بدراسة المنشأة على أنها تمثيل مؤقتاً حيث يوجد فرد أو أكثر «الرئيس» يقوم بتوظيف «استخدام» فرد أو أفراد آخرين «الوكلاء» لاداء بعض الخدمات ، حيث يقوم الرئيس لهذا الغرض بتفويض السلطة إلى الوكيل الذي يقوم بدوره باتخاذ

٤- تفترض النظرية الاعتماد على النموذج الخطي ، وإن العلاقات الموجودة فيها هي علاقات خطية ، ولكن المشاهد عملياً أن معظم العلاقات بين المتغيرات مثل التقنية ، الهيكل ، البيئة والفعاية .. وغيرها هي علاقات غير خطية ، ومن ثم يمكن القول بأن النظرية الوظيفية تفشل في تصوير العلاقة بين معظم المتغيرات الوظيفية .

٥- تفترض النظرية الوظيفية أنه يتم تصوير العلاقات بين المتغيرات الوظيفية فقط في صورة تأثيرات متماثلة ، فتفترض مثلاً أن قيمة أقل المتغير مثل الهيكل التنظيمي مع قيمة أقل المتغير آخر مثل البيئة من المتوقع أن ينتج عن ذلك تنظيمات فعالة ، ولكنها لم تتطرق إلى حالة عدم وجود مثل هذا التماثل وعلى سبيل المثال في حالة وجود قيمة كبيرة للهيكل التنظيمي مع وجود قيمة قليلة للبيئة مثلاً ، حينئذ لا تستطيع النظرية توضيح نتيجة هذا على الفاعلية .

٦- يلاحظ أن هناك إجابة واحدة فقط لدى النظرية الوظيفية والتي تعدها الأفضل بالنسبة لموقف بيئي معين مما يعني عدم وجود فرصة للاختيار لديها فيما بين البدائل المختلفة بصدد تصميم الهيكل التنظيمي المناسب .

٧- تفترض النظرية الوظيفية ثبات البيئة مما يعني أنه ليس لدى المنشأة فرصة إمكانية التأثير على البيئة التي تعمل بها أو حتى رقابتها .

٨- تفترض هذه النظرية أن معايير تقييم الأداء يتم تحديدها خارج نطاق المنشأة . مما يوحي بأن تلك المعايير هي خارج رقابة المنشأة .

عموماً ، فاللناظر أن الدراسات والأبحاث في مجال نظريات التنظيم - والتي تم تطوير النظرية الوظيفية أساساً من خلالها - تعتمد بدرجة كبيرة على

قام بتحديد ما جيداً ، كذلك فإن الفرد يتوقع أن يتصرف الآخرون تماماً على نفس النمط أي على أساس الأولويات والمعتقدات الخاصة بكل منهم .

٣ - تفترض النظرية عدم تماثل المعلومات فيما بين الرئيس والوكيل . حيث يفترض أن الوكيل محكم خبرته ووظيفته لديه معلومات خاصة والتي لا يستطيع الرئيس الحصول عليها بدون تحمل تكلفة في سبيل ذلك . وتتوقف مصداقية المعلومات التي يقدمها الوكيل على قيمة المنفعة التي يتوقعها من تقديم تلك المعلومات (محمد الشناوي ١٩٨٧) .

٤ - يفترض عادة أن الوكيل أساساً كاره لكل من العمل والمخاطرة .

٥ - يوافق كل من الرئيس والوكيل على عقد ، محدد بمقتضاء يحصل الوكيل على أجر ثابت بالإضافة إلى مكافآت تشجيعية تحدد بناء على أدائه الفعلي على حين يتم تحديد الأجر الثابت طبقاً لسوق العمل الخارجي

مساهمات نظرية الوكالة في مجال المحاسبة الإدارية

يمكن القول بأن مساهمة رئيسية لنظرية الوكالة في مجال بحوث ودراسات المحاسبة الإدارية تنلخص في تقديم إطاراً مترابطاً منطقياً من خلاله يمكن دراسة إجراءات وأساليب المحاسبة الإدارية ، ومبررات وجودها ، ومن ثم تفسير وفهم لدور وطريقة المحاسبة الإدارية في المنشآت

إن تأكيد نظرية الوكالة على الاتساق الداخلي بالمنشأة ، ووجود متباين ذيى تفكير عقلاني ، دفع الباحثين لدراسة إجراءات وأساليب المحاسبة الإدارية في ظل هذا النموذج ، ومن أهم مجالات مساهمة هذه النظرية في هذا الصدد مايلي ..

في مجال إعداد الموازنات

هناك دراسات وأبحاث تتعلق باستخدام نظرية الوكالة في تحديد الحالات التي في ظلها تصبح التوقعات المبينة على الموازنات مثالية ، بالإضافة إلى الدراسات التي تناولت المشاركة في إعداد الموازنة ، حيث تقدم نظرية الوكالة بعض التفسيرات الهامة في هذا المجال . (Penno, 1984; 1990; Baiman & Evans, 1983; Dye, 1983; Mia, 1988) .

حيث يمكن القول بأن الوكيل من المتوقع أن يتصل بالرئيس أو بالمشاركة في عملية إعداد الموازنة بالكيفية التي تؤدي إلى تعظيم المنفعة المتوقعة للوكيل ، ومن وجهة نظر الرئيس تمثل مشاركة الوكيل هذه الرغبة في الحصول على المعلومات التي يستحوذ عليها الوكيل والمتعلقة ببيئة التشغيل التي يعمل فيها (محمد الشناوي . ١٩٨٧) .

ويلاحظ في هذا الصدد أن المصلحة الذاتية للوكيل يمكن أن تؤدي إلى إيجاد التحيز في الموازنة في حالة عدم قدرة الرئيس على الحصول على المعلومات الخاصة التي لدى الوكيل من خلال عملية المشاركة (محمد الشناوي ١٩٩٠ء) . وفي مجال نظرية الوكالة فإن ظاهرة التحيز في إعداد الموازنة يمكن وصفها على أنها عدم كفاية أو خسارة ناتجة عن اللاتساق في معلومات القرار المسبق فيما بين كل من الرئيس والوكيل .

وفي مجال فحص انحرافات التكلفة

التي تم معالجتها بواسطة العديد من الباحثين بهدف تقديم وتطوير نماذج فحص تلك الانحرافات (Mage, 1976; 1986) فقد قام عديد من الباحثين مثل (Lambert, 1985; Yong, 1986; Baiman & At Al, 1987) .

باستخدام نموذج نظرية الوكالة في هذا المجال يفرض دراسة ودود الفعل السلوكية للمديرين لنماذج فحص انحرافات التكلفة ، وإثر الدافعية على تصرفاتهم . وإثر ذلك كله على القرار الخاص بمعنى يتم فحص انحرافات التكلفة . (محمد الشناوي ١٩٨٧ بء) .

وفي مجال المحاسبة

على أساس المسؤولية

الملاحظ أن المفهوم التقليدي في هذا الصدد هو أن التقارير المحاسبية يجب أن يتم إعدادها وفقاً لمجالات المسؤولية ، وأن أداء المدير يجب أن يتم تحديده بناء على العوامل التي يمكن رعايتها (Solomons 1972 P . 83 &) .

إلا أن نظرية الوكالة توافق على هذا التفسير لمحاسبة المسؤولية فقط في عالم من اليقينية التامة ، أما في حالة وجود اللايقينية فإن نظام المحاسبة على أساس المسؤولية التقليدية لا يعد أمثلاً في هذه الحالة . (Baiman & Noel, 1985) . حيث أن معنى ذلك إعفاء الوكيل من المشاركة في المخاطرة الناجمة عن اللايقينية البيئية ، نظراً لأن مثل هذه الحالة لن تؤدي إلى تعظيم دالة المنفعة بالنسبة للرئيس ، إن لحد مجالات نظرية الوكالة يتعلق بالمشاركة المثل في المخاطرة بين الرئيس والوكيل ، والتي يمكن إيجادها بربط جزء من مكافأة الوكيل بأدائه الفعلي في ظل حالة البيئة الموجودة ، والتي عليه أخذها في الحسبان بصدد اتخاذها للقرارات

وفي مجال تخصيص (توزيع) التكلفة

حيث قام عدد من الباحثين ومن أهمهم (Zimmerman, 1979; Watts & Zimmerman, 1986; 1990)

نمو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

محددات نظرية الوكالة

هناك عدة انتقادات يتم توجيهها لنظرية الوكالة يمكن أن تحد من استخدامها في مجال المحاسبة الإدارية. ويمكن تلخيص أهم هذه الانتقادات فيما يلي

١ - التبسيط الشديد في الافتراضات التي يقوم عليها نموذج الوكالة مثل الافتراض أن الإدارة العليا بالنشأة يمكنها فرض رأيها على جميع المديرين (الوكلاء) بدقة، وبدون أية تكلفة إضافية، والافتراض بأنه يمكن للإدارة العليا أن تجبر جميع المديرين (الوكلاء) على تجديد العقد معها وجميعها افتراضات غير عملية

٢ - التبسيط في النماذج التي يتم تحليلها، فنظراً لأن نماذج الوكالة تؤكد على الاتساق الداخلي بالنشأة، والحوصل المثلى، فإنه يمكن القول بأن بحوث نظرية الوكالة في الأنظمة الأعم مقيدة بنماذج مبسطة بدرجة كبيرة.

٣ - تركز نماذج الوكالة عموماً على سلوك لفترة واحدة، ومن ثم فإنها لا تساهم بدرجة كبيرة في تفسير وحل بعض المشكلات العديدة والهامة التي لها طبيعة فترات متعددة.

٤ - عموماً فإن نماذج نظرية الوكالة تكون محدودة بفردين فقط يتم التعاقد فيما بينهما (الرئيس - الوكيل)، ومن ثم فإنها تكون محدودة الفائدة في معالجة قضايا المحاسبة الإدارية، والتي تتعلق بوجود أكثر من فردين (رؤساء ووكلاء متعددين).

٥ - الصعوبات الحسابية الخاصة بنمذجة مشكلة الوكالة، فالملاحظ أن معظم الأبحاث في مجال نظرية الوكالة - نظراً لانتباها عن فكرة اقتصاديات المعلومات - قد ركزت على عمليات حسابية معقدة، وقد

نماذج نظرية الوكالة في هذا المجال، والملاحظ أن هذه الدراسات حتى الآن توضح فقط أن أي تغيير في الجزء الثابت من مكافأة الوكيل، يمكن أن يؤثر على دافعيته، ولكن لما يتم حتى الآن تحليل للعلاقة أو الارتباط بين مبدأ المشاركة في المخاطرة، وعملية تخصيص التكلفة، حيث يرى الباحث في هذا الصدد أن عملية تخصيص التكلفة تحتاج إلى نموذج وكالة ذات فترة متعددة وأشخاص متعددين، إلا أن النماذج الحالية تتعلق بشخصين، وبفترة واحدة، حيث لا تستطيع شرح أو تفسير عملية تخصيص التكلفة بشكل منطقي، وهو ما يستلزم إليه الباحث في محددات نظرية الوكالة.

وفي مجال تقييم الأداء

حيث توفر المحاسبة الإدارية المعلومات اللازمة لأغراض تقييم الأداء واستخدام مقاييس الأداء كمداخلات لعملية تحديد المكافآت التي يستحقها الوكيل، فقد توافرت عدة دراسات لاستخراج نماذج نظرية الوكالة لهذا الغرض (Banker, & Datar, 1984).

وفي مجال الرقابة الإدارية

عموماً نجد العديد من الأبحاث والدراسات التي استخدمت نموذج الوكالة في هذا المجال، ومن أهمها: (Baiman & Demski, 1980; Demski, Et al, 1984; Singh, 1985; Gale & Hellwing, 1985; Dye, 1988). والتي تقدم تبصراً إضافياً بخصوص التقييم الأمثل لنظم الرقابة الإدارية.

يمكن هذه الانتقاد هاماً إذا كان يُنظر إلى دور نظرية الوكالة على أنه قاصر على تزويد المحاسبة الإدارية بمعادلات حسابية فقط. يمكن تطبيقها في الممارسات العملية، ولكن نظراً لأن الباحث يرى أن استخدامها في هذا المجال أبعد من ذلك، حيث يرى أن نظرية الوكالة إطار لتحليل القضايا والمشكلات في مجال المحاسبة الإدارية وإلقاء الضوء عليها، ومن ثم فإن هذا الانتقاد يعد قليل التأثير.

٦ - يرى البعض أن العديد من منشآت الأعمال لا تصلح فيها نماذج الوكالة، حيث يصعب إجراء التحليل بها من ناحية ضرورة وجود تعاقدات رسمية، نظراً لوجود قدر كبير من المرونة في تحديد ما يحصل عليه المديرين من رواتب ومكافآت، بالإضافة إلى وجود عوامل سلوكية عديدة تؤثر في شكل التعاقد مثل إمكانيات الترقى من عدمه، مهام وواجبات الوظيفة وغيرها، إن القرارات المتعلقة بمن يقوم بالتعاقد فرار الترقية وكيفية توزيع الأجر الإضافية والعلاوات غالباً ما تكون سلطة تقديرية للرؤساء، ولا يتم بالضرورة وضعها كاملة في شكل تعاقد وظيفي (Baker, Et Al, 1988).

٧ - يرى البعض أن العلاقة بين الرؤساء والمرعوسين لا يمكن وضعها من الناحية العملية في نموذج رياضي بحت، حيث إن تلك العلاقة تعتمد على الملاحظة الشخصية وسلوك الأفراد بناء على الحوافز الممنوحة لهم، فبناء على افتراضات نموذج الوكالة يمكن ملاحظة أن كره الوكيل للمخاطرة يرتبط إيجابياً بالتعاقدات المبنية على السلوك، وسلباً بالتعاقدات المبنية على النتائج (Eisenhardt, 1989).

ونظراً لهذه المحددات لاستخدام نظرية الوكالة عموماً، وفي مجال المحاسبة الإدارية خصوصاً فإن البعض يرى أنه يمكن القول بأنه لا توجد أية نتائج لهذه النظرية في مجال المحاسبة الإدارية، ويعني آخر فإنه لا يمكن القول بأن

المديرين بالمنشآت يمكنهم استخدام نماذج نظرية الوكالة لاتخاذ قرارات أفضل (Anthony, 1989).

ويرى الباحث عموماً أن إطار نظرية الوكالة يمكن أن يقدم بعض التفسيرات المفيدة بصدد دراسة وفهم دور وطبيعة المحاسبة الإدارية في المنشآت ، خصوصاً التأكيد على دور المحاسبة الإدارية كنظام رقابي وكنظام لتعويض عملية اتخاذ القرار . إن هذا التأكيد لنظرية الوكالة في مجال المحاسبة الإدارية يوضح أهمية المعلومات المحاسبية في تحيز المديرين ، وضرورة أخذ مدى استجاباتهم السلوكية في الاعتبار بصدد تصميم نظام المحاسبة الإدارية .

كذلك فإنه يمكن القول بأن نظرية الوكالة أكدت أيضاً على أهمية تقاسم المخاطر بصدد تصميم نظام المحاسبة الإدارية مخالفة بذلك الدراسات السابقة على استخدامها في مجال المحاسبة الإدارية ، والتي كانت تسعى إلى عزل المدير عن البيئة اللابينية .

وعلى ذلك فإن الباحث يرى أن بحوث نظرية الوكالة يمكن أن تقدم مساهمات جيدة لفهم قضايا المحاسبة الإدارية فهماً أفضل لدور وطبيعة المحاسبة الإدارية في المنشآت ، ومع ذلك يجب ألا يتم النظر إليها على أنها المدخل الوحيد لذلك . ولكن يجب أخذ المداخل الأخرى في الاعتبار ، والتي يمكن أن تقدم مساهمات إضافية لا يمكن تجاهلها بصدد التفكير الوصفي للمحاسبة الإدارية .

ثالثاً : نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة

TRANSACTION COST ECONOMICS THEORY

تعد نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة امتداداً وتطبيقاً للنظرية الاقتصادية للمنشآت ، والتي تعتمد على فكرة

اقتصاديات التنظيم الداخلي للمنشآت بهدف التعرف على الطرق البديلة لتنظيم النشاطات الاقتصادية في تلك المنشآت ، والتي تناولتها العديد من الكتابات ، ومن أهمها : (Bowen & Jensen, 1986; Mixon, & Uri, 1985; Jensen, 1983; Williamson, 1975; 1979; 1981; 1986; Johnson & Kaplan, 1987) .

والتي تعتمد جميعاً على الإطار النظري لدخل الأسواق والمنشآت ، حيث قام بإعداده (WILLIAMSON 1975) الذي ينظر إلى الصفقات والتعاقدات على أنها أساس عملية التبادل الاقتصادي سواء داخل أو خارج المنشأة ، وأن وحدة التحليل الأساسية هي الصفقة - TRANS-ACTION التي يمكن أن تتدرج من البساطة (منتج نمطي) إلى التعقيد (منتج متخصص إلى درجة كبيرة) .

وإن ظل هذه النظرية فإن هناك مجموعة من العوامل - يمكن أن تُعزى إليها تكلفة الصفقة - ويمكن تصنيفها إلى عوامل بشرية وعوامل بيئية ، حيث تتعلق العوامل البشرية بالرشد والتفعية ، ويعني الرشد هنا قدرة الأفراد على تجنب الضغوط مع السلوك بطريقة رشيدة عند مواجهة مشكلات أو بصدد اتخاذ قرارات ، وأما النفعية فتعني زيادة الافتراض المعروف والخاص بالنفع الذاتي من جانب الأفراد حتى يقوموا بسلوك استراتيجي من ناحيتهم قد ينتج عنه تحيز في المعلومات التي يستحوذ عليها المديرون . وأما العوامل البيئية فتتضمن عامل اللابينية والتعقيد اللذين يشيران إلى المعرفة غير الكاملة للحالات المستقبلية الممكنة .

تنظر النظرية إلى المنشأة على أنها سوق عمل داخلي يمكن تمييز العديد من الصفقات المختلفة بها ، والتي تحكم تكاليف كل صفقة منها مجموعة العوامل السابق ذكرها ، وتؤكد على أن معظم النشاط التنظيمي يتعلق بعدة فترات ، وليس بفترة واحدة ، ومن ثم فإنها تركز على أهمية الأدات التاريخية للأفراد

للتمييز بينهم في أسواق العمل الداخلية (المنشآت) .

وبينما تركز هذه النظرية على أن يتم تنظيم الصفقات الداخلية بالمنشأة بحيث يتم تدنيه تكاليف تلك الصفقات . تضع تأكيداً أقل مقارنة بنظرية الوكالة على النمذجة الرسمية للبيئة الاقتصادية وعلى استخراج الحلول المثلى .

هذا وتسمح نظرية تكلفة الصفقة بإمكانية وجود تعاقدات غير كاملة ، مما يؤدي إلى السلوك النفعي لدى المديرين ، وترى النظرية أن الإجراءات التي تضعها المنشأة للحد من هذا السلوك النفعي - الإجراءات الحاكمة - مثل نظم محاسبة التكاليف ، نظام إعداد الموازنة ، طرق تسعير التحويلات ، قواعد تخصيص التكلفة ، وغيرها ، ستحدد قواعد مباداة إعادة التفاوض التي يجب أن تتم بين طرفي التعاقد عندما يظهر موقف جديد لم يتم التفاوض له في التعاقد الأولي .

الفرضيات التي تقوم عليها النظرية

يمكن تحديد الافتراضات التي تقوم عليها نظرية اقتصاديات تكلفة الصفقة فيما يلي -

- ١ - تفترض النظرية أن جميع الأفراد بالمنشأة يتصرفون طبقاً لاهتماماتهم الشخصية وهو ما يشار إليه في النظرية بالسلوك النفعي .
- ٢ - تفترض النظرية أن الأفراد ليست لديهم إمكانيات عقلانية غير محدودة ، حيث إن جميع الأفراد يتصرفون بهدف تعظيم منفعتهم المتوقعة على حين أن النظرية تفترض أن نجاحهم في أداء هذا محدود أو مقيد بقدرتهم - المحدودة - على استحواد وتشغيل المعلومات وبكفاءة أو خسارة نتيجة عملية اتخاذ قرار أو إجراء تعاقد ما .

١- نحو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

الاقتصادية المنشأة . فإنه يمكن القول بأنها محدودة في مجال التطبيق بمحددات تلك النظرية التي تتلخص في الأغلب الأعم في التخصصية غير الدقيقة للنموذج والبيئة التي يتم تحليلها ، وعموماً فإنه يمكن تحديد أهم الانتقادات لنظرية اقتصاديات تكلفة الصنفه فيما يلي -

١ - في الوقت الذي يستخدم فيه حجم ومصدر تكلفة الصنفه كمبرر لعدم إكمال التعاقد ، فإنه لم يتم تحديدها بدقة في ظل هذا المدخل . بالإضافة إلى عدم تبريرها للافتراض الخاص بأن صيغة عدم الإكمال المفترضة للتعاقد هي الاستجابة المثلى لتكلفة الصنفه .

٢ - بالرغم من أن فكرة العقلانية أو الرشد المحدودة والمفترضة لدى الأفراد هي المبرر لاستخدام التعاقدات غير الكاملة ، فإن هذه الفكرة لم يتم تعريفها جيداً ، مما ينتج عنه تساؤلات في هذا الصدد تتعلق بتحديد النقطة التي عندها تسمح تلك الحدود الفرد من القيام بأداء أفضل وكيفية التغلب على تلك الحدود ، وكيف تؤدي فكرة العقلانية المحدودة هذه إلى الصيغة المفترضة للتعاقد غير الكامل (Hopper & Armstrong, 1991) .

٣ - يتجه التحليل النظري في مدخل اقتصاديات تكلفة الصنفه لأن يكون أقل دقة ومنهجية عنه في نظرية الوكالة (Barman, 1982) .

٤ - تفترض نظرية اقتصاديات تكلفة الصنفه - مثلها في ذلك مثل النظرية - الاقتصادية للمنشأة - وجود أسواق تنافسية تماماً ، وهي حالة من الصعوبة يمكن توأجدها في العصر الحالي ، ول أن تدخل الدولة بشكل ما في توجيه اقتصادها بعد الأزمة الاقتصادية في الثلاثينيات (Robins, 1987) .

كذلك وكما سبق أن ذكر الباحث فرغم تلك المحددات لنظرية اقتصاديات تكلفة الصنفه ، فإنه يرى أن تطبيقها في مجال المحاسبة الإدارية يمكن أن يساعد بدرجة ما على فهم ودراسة طبيعة بعض أساليب

كذلك فإن الافتراض الخاص بالتعاقدات غير الكاملة يمكن أن يؤدي إلى النغمية من قبل أطراف التفاوض ، ويمكن أن يؤثر على الاستثمارات الفعلية ، وأيضاً إلى أن الإجراءات الحاكمة - أساليب المحاسبة الإدارية - لا يتم التعاقد أو الاتفاق عليها منذ البداية ، ويترك للمواقف الطارئة ، ومن ثم تفاوضات ثالثة عليها ، وهو الأمر الذي لا يحدث عادة في ظل نظرية الوكالة نظراً لأن التعاقدات في ظلها هي تعاقدات كاملة - بما فيها أساليب المحاسبة الإدارية التي يتم الاتفاق عليها - ومن ثم لا يكون هناك مجال لتفاوض تال . ونتيجة للتحليل السابق فإنه من الملاحظ أنه بالرغم من أن نظرية اقتصاديات تكلفة الصنفه قدمت مساهمات عديدة في مجالات مختلفة مثل التنظيم الصناعي ، إلا أن مساهماتها في مجال قضايا المحاسبة الإدارية تُعد محدودة جداً ، ونادرة اللهم إلا في مجال تسعير التحويلات الداخلية . (محمد الشناوي : ١٩٩١) .

ويرغم ما سبق فإن الباحث يرى أن هذا المدخل يمكن أن يكون ملائماً لتطبيقه في العديد من قضايا ومشكلات المحاسبة الإدارية الأخرى ، وخاصة في مجال إعدادها مقاييس الأداء المحاسبي ، ومجال تصميم نظم الحوافز ، بالإضافة إلى ذلك فإنه يعد مدخلاً ملائماً للتطبيق في مجال تحديد تكلفة تجميع وتوصيل واستخدمات نظم معلومات المحاسبة الإدارية في أسواق العمل الداخلي بالمنشأة .

محددات نظرية اقتصاديات تكلفة الصنفه

نظراً لأن نظرية اقتصاديات تكلفة الصنفه تعد امتداداً وتطبيقاً للنظرية

٢ - وكنتيجه للرشد أو العقلانية المحدودة فإن النظرية تفترض أن الفرد لا يستطيع التنبؤ بجميع الظروف الموقفية المستقبلية الممكن حدوثها ، ومن ثم لا يمكن أخذ هذه الظروف في الحسبان في عقد التوظيف الذي يتم في البداية .

٤ - كنتيجة لما سبق - وبخلاف نظرية الوكالة - فإن نظرية تكلفة الصنفه تفترض أن تكون التعاقدات غير كاملة نظراً لاحتمال وجود مثل هذه الظروف الموقفية المستقبلية ، وكنتيجه لافتراض تعظيم النغمية الذاتية ، فإن كلا طرفي التعاقد من المتوقع أن يتصرف نغماً إلى المدى الذي تسمح به حالة السوق الداخل ، ومن ثم فمن المتوقع وجود سلوك متباين وعدم تعاون أو تنسيق بين طرفي التعاقد في حالة وجود مثل هذه الظروف الموقفية في المستقبل .

مساهمات نظرية اقتصاديات تكلفة الصنفه في مجال المحاسبة الإدارية

في ظل الافتراض الرئيسي الذي تقوم عليه النظرية والخاص بالتعاقدات غير الكاملة ، فإن اقتسام الفائض - في حالة عدم التعاقد عليه نظراً لحدوث ظروف جديدة - يعتمد على المركز التفاوضي النسبي لأطراف التعاقد ، والذي يعتمد هو الآخر على نوعية الاستثمارات الفعلية وطريقة تنظيم الصنفه ، بالإضافة إلى الإجراءات الحاكمة - أساليب المحاسبة الإدارية - التي يتم الاتفاق عليها ، وعلى ذلك يمكن القول بأن هذه العوامل مجتمعة تؤثر على كل من مقدار الفائض الذي يتم التفاوض عليه ، والمركز التفاوضي النسبي لأطراف التعاقد عندما ينشأ موقف طارئ لم يتضمنه التعاقد الأولى .

الحاسبة الإدارية والمساعدة على إيجاد ملامح نظرية وصفية للحاسبة الإدارية . وذلك بالاشتراك مع المداخل الأخرى في هذا المجال .

رابعاً : تحليل لدور النظريات الثلاث السابقة في مجال الحاسبة :

الملاحظ من خلال العرض السابق للنظريات الثلاث ومساهماتها في مجال الحاسبة الإدارية . أن هناك اتفاقاً مشتركاً فيما بينها للتأكيد على بعض المفاهيم ، في حين نجد أنها قد أغفلت بعض الاهتمامات ، وذلك بصدد مساهمتها في تطوير نظرية وصفية للحاسبة الإدارية ، ويقوم الباحث بتوضيح ذلك فيما يلي :-

(1) المفاهيم أو الاهتمامات المشتركة فيما بين النظريات الثلاث :

تؤكد النظريات الثلاث بصدد التنظير في مجال الحاسبة الإدارية على مفاهيم تمثل اهتمامات مشتركة وهي -

١ - تؤكد هذه النظريات على الاتفاق الجماعي العام في الرأي بين العاملين بالإنشأة والتنسيق فيما بينهم ، والذي تعدد الأساس للتنظيم الداخلي بالإنشأة ، ذلك رغم أنها لم توجه اهتماماً كافياً للسؤال المتعلق بمن هو (أهم) المستفيدين من هذا الاتفاق في الرأي والتنسيق ، وإلى الدرجة التي معها تذهب فيه تلك النظريات إلى اعتبار أن توجيه الانتباه لدراسة التأثيرات السلوكية المعروفة من قبل بعض الأفراد بالإنشأة يُعد فضلاً بصدد دراسة إجراءات وأساليب الحاسبة الإدارية .

ويرى الباحث في هذا الصدد أن الاهتمام بالمعوقات التي قد تحدث داخل التنظيم من الأهمية بمكان ؛ حيث يسمح بمجال أكبر للمناقشات المنطقية والتي يمكن أن تؤثر على عملية تصميم نظام الحاسبة الإدارية ، وفهم طبيعة ودراسات أساليب هذه النظم : فمن البديهي ومن مأمون أن يكون عاملاً فاعلاً بالنسبة لبعض أعضاء التنظيم يمكن أن يُعد عاملاً معوقاً من وجهة نظر البعض الآخر ، وأوضح مثال على ذلك مفهوم التحيز في إعداد الموازنة ، ففي الوقت الذي تنظر إليه الإدارة العليا على أنه عامل معوق ، فإن مديري مراكز المسؤولية يعيدونه عاملاً فاعلاً حيث يمكنهم عن طريقة الحفاظ على انشغالهم وتحسين صورة أدائهم وتفضيز درجة وضوح الرؤية لدى الإدارة العليا . (محمد الشناوي : ١٩٩١) .

٢ - تؤكد هذه النظريات عموماً على نشاط ممارسة السلطة كلبد الأوجه الرئيسية للعملية الإدارية بالإنشآت ، ومن المنطق عليه في مجال الدراسات الإدارية أنه يمكن تحقيق هذا النشاط من خلال إحدى استراتيجيتين : الأولى عن طريق تشجيع العاملين بالالتزام الجماعي ، والثانية من خلال الرقابة المباشرة التي تحد من حرية العاملين في التصرف ، وتعتمد أساساً على الإشراف المباشر ، ونظم المساءلة (أساليب الحاسبة الإدارية) ، وتنظر هذه النظريات إلى الحاسبة الإدارية عموماً على أنها جزء من نظام لسيطرة المديرين على المروحين في مجال ممارسة سلطاتهم ، ويرى الباحث أنه من هذا المنطلق قد أثرت هذه النظريات بدرجة كبيرة على دراسات وبحوث الحاسبة الإدارية التي من الملاحظ أنها تسعى إلى تصميم نظم المساءلة الحاسبية ، مقاييس تقييم الأداء ، نظم الحوافز ، وغيرها لتأكيد هذه السيطرة والإشراف ، في حين أن هذه الدراسات والبحوث نادراً ما تسعى إلى توضيح كيف يمكن استخدام تلك الأساليب لحث العاملين على سلوك اجتماعي مسئول .

٣ - تؤكد هذه النظريات في مجال الحاسبة الإدارية على فكرة النظام والاستقرار والأدوار الفاعلة للحاسبة الإدارية في هذا المجال ، حيث تنظر إلى الاستقرار والاستمرار والثبات على أنه سمة رئيسية للتنظيمات ، ومن ثم تجد تأثير ذلك على الحاسبة الإدارية في اهتمامها أساساً بإيجاد وتطوير مقاييس حاسبية ثابتة ، حيث تنظر هذه النظريات إلى الحاسبة الإدارية على أنها تقوم أساساً بتسهيل مهمة الحفاظ على السمات التنظيمية البارزة .

(ب) الاهتمامات التي أغفلتها النظريات الثلاث :

يرى الباحث أن مساهمات هذه النظريات الثلاث بصدد التنظير في مجال الحاسبة الإدارية ولتطوير نظرية وصفية للحاسبة الإدارية ، قد أغفلت اهتمامات عديدة يرى أنها ذات أهمية في هذا المجال . ويمكن حصرها فيما يلي :-

١ - غياب النظرة الاجتماعية - التلويحية :- حيث يمكن القول بأن تلك النظريات من حيث مساهمتها في مجال الحاسبة الإدارية قد أخفقت في توضيح الأساس الاجتماعي لنظم الحاسبة الإدارية ، ومن ثم صعوبة إمكانية تطوير الأساليب المختلفة لتلك النظم ، فضلاً عن كل من نظريتي الوكالة وتكلفة الصفقة ، ومن خلال العرض في الجزء السابق ، نجد أن التنظيم ينشأ في عالم ذي أسواق تنافسية وأفراد يعملون به غير متوافقين مع عدم الأخذ في الحسبان أي أساس اجتماعي أو تاريخي لهذه الفرضيات ، وبمعنى آخر فإن التحليل الخاص بهاتين النظريتين ، والذي يفترض تنافس هؤلاء الأفراد مع بعضهم البعض لا يوضح مدى شدة أو درجة المنافسة السوقية ، العوائد المتوقعة من التنسيق المفترض ، والتي يمكن أن

نحو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

تتمثل في اقتصاديات تخصص الاستشارات ، اقتصاديات الحجم وغيرها .

إن التحليل الاجتماعي التاريخي المقارن يمكن أن يساعد على تحديد العوامل التي تساعد على وجود الابتكارية التي من ضمنها النماذج التنظيمية والمحاسبية ، والتي قد تكون عوامل اجتماعية بالدرجة الأولى ، وليست بالضرورة عوامل اقتصادية ، بالإضافة إلى أن هذا التحليل الاجتماعي التاريخي يمكن أن يوفر الفرصة للمساعدة في تحديد التفسيرات البديلة للممارسات المحاسبية الموجودة بالمنشأة .

٢ - عدم وضوح مفهوم « البيئة »

يرى الباحث أن مفهوم « البيئة » غير واضح تماماً من خلال تلك النظريات ، ففي مجال دراسات النظرية المؤسسية نجد الوصف الوحيد للبيئة هو بمعنى استقراريتها من عدمه ، تجاهسها أو عدم تجاهسها ، اللايقينية ودرجة تعقدها .. الخ ، ول نظرية تكلفة الصلفة فإنه يتم تعريف البيئة « على أساس مواصفات أو خصائص الصلفة والتي يمكن أن تكون ذات درجات مختلفة من اليقينية ، تكرارية الحدوث ، استثمارات متخصصة .. وفي نظرية الوكالة فإنه يمكن القول بأن « البيئة » تتألف من قوى تقنية / أو سوقية ذات طبيعة متبادلة ومجردة .

ويرى الباحث في هذا الصدد أنه من أجل توضيح أكثر لمفهوم « البيئة » يجب أن تتضمن دراستها عملية دراسة منظمة للعوامل السياسية والاقتصادية والثقافية والأيديولوجية والتقنية والتي تتضافر معاً لتحديد طبيعة ومدى مهارات الأفراد وتوزيعها والقيم الاجتماعية التي تحكمها . وبالإضافة إلى ما سبق فللملاحظ أن هذه النظريات - وخاصة النظرية المؤسسية -

اقتصاديات تكلفة الصلفة مثلاً على وجود سلوك نقى لدى الأفراد تعمل المنشأة على الحد منه ، وتقترض هذا على أنه حقيقة مؤكدة بل وحتمية ، وتعدده عنصراً أساسياً في التحليل الخاص بالنظرية .

ويرى الباحث أن اعتباراً مثل هذه الفرضية كحقيقة مؤكدة وحتمية في وصف وتحديد سلوكيات الأفراد والتنظيمات قد جانبه الصواب ، فرغم قناعة الباحث بأن عملية بناء النماذج عموماً تتضمن العديد من القيود ، إلا أنه من الواضح أن استنباطها هنا يتم بشكل ضيق جداً ، مما يدل على عدم وجود تصور كما يجب ، ومن ثم فإن أية قواعد لتصميم نظم المحاسبة الإدارية يتم استنباطها من تلك المفاهيم الضيقة أو المحدودة هذه من المتوقن أن تكون ذات مساهمات هامشية في هذا الصدد

ويتضح من التحليل السابق أن هناك بعض الاهتمامات التي أغفلتها هذه النظريات الثلاث في مجال مساهمتها في صياغة نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية التي يرى الباحث أنه بصدد إعداد إطار متكامل لهذه النظرية يجب أخذ هذه الاهتمامات المغفلة في الاعتبار ، ويرى كذلك أن إحدى النظريات المعاصرة في علم الاجتماع وهي النظرية البنائية يمكن أن تلي بهذا الغرض بحيث أن هذه النظريات الأربع بمساهماتها في مجال فهم ودراسة طبيعة المحاسبة الإدارية في المنشآت يمكن أن تقدم هذا الإطار المتكامل لنظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

خلاصة : النظرية البنائية

STRUCTURATION THEORY

يمكن القول بأن النظرية البنائية - هي عبارة عن توليفة جيدة للمدارس المختلفة في مجال التنظير الاجتماعي - تكون نظرية

تأخذ مصدر اللايقينية على أنه من الأمور المسلم بها ، وتقترض أن المنشأة يجب عليها التكيف مع البيئة التي تعمل فيها ، ذلك في حين أنه يجب على المنشأة أن توجد هي اللايقينية التي تسعى إلى التكيف معها ، وعدم قبول الحالة الراهنة كإمر حتمي مع ضرورة التكيف معها .

٣ - التأكيد فقط على وجود النظام والتنسيق داخل المنشأة وإغفال وجود تصارع بها - حيث تؤكد النظريات السابقة دائماً على النظام والتنسيق داخل المنشأة ولا تأخذ في اعتبارها إمكانية وجود تصارع بخروج عن النظام داخل المنشأة - بالشكل الذي أوضحه الباحث من قبل - حيث تنظر تلك النظريات إلى التغيير على أنه يتم عادة خارج المنشأة .

هذا في الوقت الذي يشير فيه Argyris (1990) إلى أن الضغط والتصارع يعدان الناتج اليومي للممارسات المحاسبية في المنشآت . حيث أن الافتراض الخاص باستقلالية الأنشطة المختلفة بالمنشأة . عن بعضها والذي تنبئ عليه غالبية أساليب المحاسبة الإدارية مثل تسعير التحويلات ، محاسبة المسئولية ، مقاييس أداء الأنشطة والأقسام . يمكن أن يؤدي إلى تصارع وعدم وجود تكامل على مستوى المنشأة ككل .

إن التأكيد على الأجزاء وليس على الكل أو العنصريات ، يمكن أن ينتج في شكل ضغط وتصارع متزايد ، قد ينتج عنه عوامل معوقة تجاهلتها تلك النظريات كظهور هام للممارسات المحاسبية

٤ - عدم توخي الدقة في وصف وتحديد سلوكيات الأفراد والتنظيمات : حيث تؤكد نظرية

اجتماعية معاصرة ، حيث انه يوجد اتفاق عام بين المنظرين الاجتماعيين على انها تعد إسهاما أصيلا في تطور موضوع اهتمامات علم الاجتماع وتعد إسهاما واضحا في بناء النظرية الاجتماعية المعاصرة . (Smi th & Turner , 1986)
مما حدا بالباحث إلى دراسة إمكانية مساهمة هذه النظرية في إظهار الاهتمامات التي أغفلتها النظريات الثلاث التي يمكن أن تقدم - حتى الآن - مساهمات في هذا المجال وذلك - كما سبق ذكره - بصدد تصور إطار متكامل لنظرية وصفية للحساسية الإدارية .

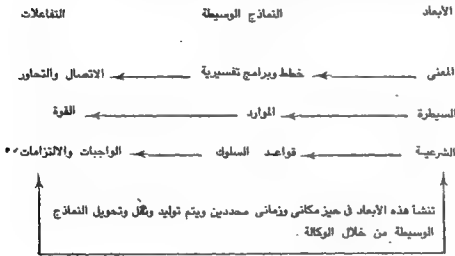
وقد قام بتطوير هذه النظرية خلال العقدين الأخيرين من هذا القرن Anthony Giddens الذي يعد أحد الرواد في التطوير الاجتماعي وذلك من خلال كتاباته العديدة في هذا الموضوع . (Giddens , 1984 ; 1982 ; 1979 ; 1976 ; 1987) .

ويعرف « البنائية » في هذا المجال على انها عملية بناء العلاقات الاجتماعية . ويمكن القول بأن هذه النظرية تقوم على افتراض أساسي مؤداه أن أية نظرية اجتماعية لكي تكون كاملة أو تامة يجب أن تتضمن مفهومين أساسيين هما الوكالة Agency بمعنى تصرفات الأفراد (الوكلاء) المتعددة والمدركة من ناحيتهم ، والبناء Structure بمعنى الخصائص البنائية للبناءات الاجتماعية نتيجة تصرفات وتفاعل الأفراد .

ويرى Giddens أن النظريات السابقة أحادية المفهوم ، حيث يظل عليها إما الوكالة فقط أو البناء فقط ، فالنظريات المستمدة من النظرية الاقتصادية للعدشة (نظرية الوكالة ونظرية اقتصاديات تكلفة الصنعة) تهتم أساسا بمفهوم الوكالة ، حيث انها محددة أساسا بتصرفات الوكلاء التي يتم تحديدها بواسطة القوى الاقتصادية فقط . أما النظرية الموقفية فتتجه أساسا بمفهوم البناء وتتجاهل الوكالة حيث تؤكد على أن البناءات

(نماذج النظام بمفهومها) وهي البيئة التقنية ، - الهيكل التنظيمي الاستراتيجية .. تشكل الصيغة اللامنة بصدد ضبط العمل والنظام الاجتماعي ، إلا أن النظرية البنائية تجمع بين مفهومي « الوكالة » و « البناء » حيث تعكس الازدواجية أو الاعتماد المتبادل لكل من الوكالة للأفراد والبناء الاجتماعي ، فتتجه بالطريقة التي تشارك بها الممارسات الاجتماعية للأفراد في توليد البناءات وتتأثر تلك الممارسات في نفس الوقت بتلك البناءات (Giddens , 1976) ، P . 12 وتقوم النظرية البنائية على بناءات أو

أبعاد ثلاثة ، وهي المعنى والسيطرة والشرعية ، حيث يرى Giddens انه رغم إمكانية فصلها عن بعضها الأغراض التحليل ، فإنها تعد متشابكة بدرجة كبيرة في النظم الاجتماعية ، وأن هذه الأبعاد البنائية الثلاثة تؤثر على التصرفات والتفاعلات الاجتماعية للوكلاء في المنشأة وتعمل على إجبارهم على السلوك المطلوب ، وفي نفس الوقت تعمل على تحقيق عملية التنسيق اللازمة للمحافظة على النظام الاجتماعي .
ويوضح الشكل التالي * إطار تلك الأبعاد البنائية الثلاثة :



* بتصرف عن Giddens , 1984 , P . 29 .

أو البرامج التفسيرية فهي مخزون المعرفة المشتركة والمهارات المتراكمة والقواعد المعرفية التي يعتمد عليها الوكلاء بصدد استخدام هياكل المعنى ، أما الممارسات فهي عبارة عن وسائل الاتصال سواء الحديث أو الكتابة أو أي أشكال أخرى للتجاوز والتي يستخدمها الوكيل لإيصال المعنى للآخرين ، حيث يمكن القول بأنها تمثل المنحى أو البعد الدلالي للبنائية والتي بها يقوم الوكلاء في النظم الاجتماعية بإنتاج المعنى .

وفيما يلي عرض مختصر للأبعاد الثلاثة النظرية :

1 - المعنى Signification :

يعد المعنى هو البعد المعرفي النظري للحياة الاجتماعية والذي عن طريقه يستطيع الأفراد (الوكلاء) الاتصال ببعضهم ، ويتكون هذا البعد من ثلاثة أجزاء هي هياكل المعنى والخطط أو البرامج التفسيرية والممارسات أو التفاعلات مثل المناقشات والتحدث أو التجاوز . ويقصد بهياكل المعنى الشفرات المعبرة عن الدلالات اللفظية ، أما الخطط

نحو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

فقط ولكن تهتم أكثر بالعلاقة بين البناء وانشطة الوكلاء ، وحيث تشير الوكالة في هذا المجال إلى أفعال وسلوكيات الأفراد في المواقف الاجتماعية ، إنها لا تهتم فقط بالاستجابات السريعة للوكلاء ، بل تهتم كذلك بطريقة عرض تلك الاستجابات في إطار التغييرات سواء التدريجية أو الجذرية التي تطرأ على البناء الاجتماعي . إن النظرية البنائية تعنى بتفسير سلوك الوكيل والبناءات الاجتماعية التي يتم فيها هذا السلوك ، حيث ترى أن المنشآت إنما توجد وتتشكل (تتأثر) بسلوكيات وتصرفات الأفراد الذين يدورهم يعدون محصلة أو إقراراً لتلك التفاعلات التي تحدث بالمنشأة ، كذلك تفترض النظرية أن الوكلاء قد يكون سلوكهم معتمداً أو مقصوداً ، ولـ هذه الحالة يطمون السبب أو الأسباب التي تجعلهم يتصرفون طبقاً لهذا السلوك ويمكنهم تقديم تفسيرات لتصرفاتهم ، وقد يكون سلوكهم لبعض التصرفات غير مقصود ومن ثم غير معلوم تبعاتها بالنسبة لهم ، وأن جميع الأفعال سواء المتعمدة أو غير المتعمدة إنما تعتمد على كل من الشعور الاستطردائي والعلمي .

الدور المتوقع لمساهمة النظرية البنائية في تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية

بعد استعراض أبعاد النظرية البنائية ، يحاول الباحث في هذا الجزء استكشاف إمكانية مساهمة هذه النظرية في فهم دور المحاسبة الإدارية في عملية بناء النظام الاجتماعي في المنشآت ، حيث يتوقع الباحث مساهمة جيدة في هذا الصدد نظراً لشمول النظرية على كل من البناء والوكالة والعلاقة المتبادلة بينهما ، بعكس النظريات

الوكلاء في البيئة التي يعملون بها ، ومن ثم يمكن القول بأن طبقاً لهذا يصبح الوكلاء مسئولين أخلاقياً عن سلوكهم وباستطاعتهم توضيح مبررات هذه القيم وبنائهم ، وهم في هذه الحالة مسئولون ليس فقط تجاه بعضهم البعض ولكن أيضاً تجاه الإدارة العليا للمنشأة .

جـ - السيطرة : DOMINATION :

يتضمن بعد السيطرة الشفريات والمعايير التي تصور العلاقات فيما بين الوكلاء والتي تعمل على تنظيم التبعية أو الاستقلالية في التنظيم ، وتتعلق السيطرة عموماً بنوعين من المصادر الأولى ، منها مصادر تخصيصية تنشأ نتيجة السيطرة (الاستحواذ) على عناصر مادية مثل الآلات والمعدات .. وتتعلق بالمعرفة الفنية الخاصة بكيفية تشغيل هذه العناصر ، أما النوع الثاني من المصادر فهو المصادر الرسمية التي يعرفها (Giddens 1984) بأنها ناتج سيطرة بعض القائمين بأدوارهم على الصعيد الاجتماعي على الآخرين ، والتي هي بالطبع في المنشآت تمثل السلطة الممنوحة للمستوى الإداري في الهيكل التنظيمي .

ولا يعنى هذا بالطبع أن الحياة الاجتماعية يجب أن تتحول طبقاً لهذا البعد - إلى تصارع مستمر على القوة ، ولكن توجد علاقة سيطرة معقدة ومتشابكة إلى حد كبير فيما بين كل من الرؤساء والمرؤوسين ، وفي حين أن بعد السيطرة يعد من رغبات الوكلاء فإنه أيضاً يعمل على تشجيع عملية التنسيق فيما بين الوكلاء بعضهم البعض وفيما بين الوكلاء والإدارة العليا للمنشأة . ويؤكد الباحث على أن النظرية البنائية لا تهتم أساساً بطبيعة البناء الاجتماعي

إن اللغة كمثل هي بناء معنى حيث تتكون من كلمات ومصطلحات موجودة في حين زمان ويمكن محددتين ، ويقوم الوكلاء باستنباط القواعد والشفريات الدلالية لاستخدام هذه اللغة من أجل المحادثة أو الكتابة حتى يمكنهم الاتصال بالآخرين .

ب - الشرعية LEGITIMATION :

يرتبط بعد المعنى الموضح من قبل مع البعد الثاني وهو الشرعية الذي يزيد بعد المعنى بأساسيات السلوك الأخلاقي ، حيث ينطوي بعد الشرعية على دستور السلوك الأخلاقي للتصرفات الاجتماعية ، ويمكن القول بأن هذا البعد يمثل « الضمير الجماعي للمنشأة » أو « السلوك الأخلاقي الجماعي » الذي يؤدي إلى وحدة وانسجام النظام الاجتماعي ككل .

ويتضمن هذا البعد كلا من الشفريات الدلالية للشرعية والقواعد المعيارية لها ، بالإضافة إلى واجبات السلوك الأخلاقي الممنوعة في مجموعة القيم والأفكار المشتركة التي تتعلق بتحديد أي السلوكيات تعد من الفضائل ؟ وأنها يجب الانصراف عنه ، وما يعد هاماً وما ينظر إليه على أنه قليل الأهمية ، وما الذي يجب أن يحدث وما لا يجب أن يحدث وما يجب على الوكيل اتباعه من القواعد السلوكية .

هذا ويجب أن يعتمد الوكلاء خلال تصرفاتهم وبنائهم الأفعال لسلوكهم على تلك القواعد النمطية للسلوك الأخلاقي ، والتي يتم التأكيد عليها من خلال الثواب والعقاب تبعاً لمدى الالتزام بقواعد السلوك هذه من عدمه .

إن هذا السلوك الأخلاقي بالممارسة يمكن أن يولد فيما في تفكير الوكيل ، تحدد الحقوق والواجبات المتبادلة والمتوقعة من

السبالة التي تؤكد على أحد المقومين على حساب إهمال الجانب الآخر .
وفيما يلي تصور الباحث للدور المتوقع أن تؤديه النظرية البنائية في مجال استكمال تطوير نظرية وصفية للحاسبة الإدارية من خلال أبعادها الثلاثة . -

١ - المعنى -

يتضح من بعد المعنى في النظرية البنائية أن اللغة هي التي تشكل هذا البعد في سلوكيات الأفراد وأفعالهم . وتقوم على تصورات معينة يطلق عليها التصورات التفسيرية بحيث تهدف إلى إيجاد وسيلة الاتصال لفهم المعنى ، والحاسبة عموما ينظر إليها على أنها لغة - وعلى وجه التحديد لغة المال - تزود المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة بمفاهيم محاسبية مختلفة ، ويمكن القول بأن بناء المعنى في مجال الحاسبة الإدارية يتضمن القواعد والمفاهيم والنظريات المشتركة التي تساعد على فهم المديرين للأنشطة التنظيمية بالمنشأة ، إنها تتضمن المفاهيم المختلفة في مجالات التمويل ، الاقتصاد ، الإدارة ، السلوكيات .. الخ . بالإضافة إلى المفاهيم المحاسبية المختلفة مثل مفاهيم الدخل ، التكلفة ، الأصول ، الإيراد ، المساهمة ، العائد على الاستثمار .. وغيرها ، إن هذه المفاهيم هي ذات معنى ومحددة مقدما للنسور التفسيرى بمفهوم النظرية البنائية ، أى أن الفاعلين 'الاجتماعيين' (المديرين) سيكون لديهم فهم مشترك للمعاني الخاصة بهم يتم توفيرها بواسطة نظام المعلومات المحاسبية الإدارية والتي سيعتمدون عليها بصدد تبادل خبراتهم فيما بينهم والمساعدة في توجيه تصرفاتهم ، إلى الدرجة التي أصبح معها أن التكامل في المنشأة يكاد يكون غير ممكن بدون تدفق منظم للمعلومات يوفره نظام معلومات الحاسبة الإدارية

إن هذه المفاهيم والمعاني التي توفرها

الحاسبة الإدارية في هذا المجال يمكن أن تقدم تقسيما لا تم ، وتوقع للمستقبل مع التخطيط له ، بالإضافة إلى تقييم تصرفات المديرين .

ب - القرعية . -

يرى الباحث في هذا المجال أن الحاسبة الإدارية تقوم بتجسيد قواعد ومبادئ النشاط التنظيمي وأنها الأساس لنظام السلوك الأخلاقي بالمنشأة وليسته عملية توليد المعاني فقط كما سبق إيضاحه . إن نظام الحاسبة على أساس المسؤولية تتضمن عموما هذا النظام للسلوك الأخلاقي والنظام للواجبات والحقوق المتبادلة وتنشئ مفهوم المساءلة وحقوق بعض الأفراد للإشراف على الآخرين لمحاسبتهم على تصرفاتهم (هواكنز المسؤولية) .

كذلك فإن الحاسبة الإدارية يتوقع أنها تقوم بمهمة أخرى في مجال بعد الشرعية والمتعلقة بعملية توصيل مجموعة من القيم والأهداف التالية والمتوقعة للسلوك التي تتعلق بما يتم الموافقة عليه وما لا يتم ، وماذا يجب أن يحدث ؟ إن عملية إعداد الموازنة التخطيطية مضعدة بنظام التكاليف المعيارية ربما تكون المثال الأكثر وضوحا لكيفية أن ما حدث ما يتم تقييمه باستمرار على ضوء التوقعات فيما يتعلق بماذا كان يجب أن يحدث (تقارير تقييم الأداء) . وفي أية بيئة من التفاعل الاجتماعي سيكون هناك موقفية ما ، وستكون الحقوق والواجبات المتبادلة بين الإدارة العليا والوكلاء - مديري مراكز الموازنة - عرضة لعملية التفاوض والمشاركة (المشاركة في إعداد الموازنة)

هذا ويتم عن طريق الحاسبة الإدارية تعريف وتمديد الحقوق والواجبات ، وبالتالي تحديد المسؤولية عن أحداث معينة يتم تأكيدها من خلال سلسلة من الموافقات

سواء كانت سلبية أو إيجابية يترتب عليها تمديد مكافآت وأوجه العقاب (نظم الحوافز) .

وفي هذا الصدد فإن الباحث يرى أن الحاسبة الإدارية بوسائلها وإساليبها ليست في حد ذاتها - طبقا لتفسير النظرية البنائية - وسائل موضوعية تماما لتوصيل المعاني الاقتصادية لمتخذي القرارات ، إنها تتدخل إلى درجة كبيرة في عملية توليد القيم وتعمل كوسيط عن طريقه يمكن الاعتماد إلى درجة كبيرة على بعد الشرعية في مجال التفاعل الاجتماعي بالمنشأة .

(ح) السيطرة :

يتم استخدام مصطلح القوة للتعبير عن السيطرة وكما سبق إيضاحه فإنه يمكن القول بأن يوجد نوعان من القوى بالمنشأة الأول يعبر عن القوة الرسمية والناجمة عن تفويض السلطة في الهيكل التنظيمي للمنشأة والتي يمتلكها الرئيس ، والثاني يعبر عن القوة الناجمة عن توزيع المصادر نتيجة المعرفة التشغيلية التي يمتلكها

المروسون

هذا ويمكن ملاحظة معنى القوة هذه في مجال الحاسبة الإدارية حيث يكون لدى الرئيس عدة أنواع من المصادر (سلطات مفوضة) يتمتعون عليها من أجل إغراء أو حث الآخرين للعمل أو السلوك وفق رغباته . (النظام العام بالمنشأة) .

وكذلك فإن المروسين هم عادة خبراء أو ماهرين في مراكزهم الوظيفية بصدد استخدام المصادر المتاحة لديهم من المعلومات المتعلقة بالتشغيل لحماية أو زيادة حرية تصرفهم ، ومن ثم يمكن القول بأن الانساق في المعلومات هو أحد مصادر القوة حيث يكون أمام المروسون فرصة إخفاء أو تشويه المعلومات التي يقدمها من خلال نظام الحاسبة الإدارية والمعروف بالتحيز في إعداد الموازنة (محمد الشاوي ١٩٩١) ، بالإضافة إلى أن

نظريّة وصفيّة للمحاسبة الإدارية

نظم المحاسبة المحاسبية تعمل كنظام للسيطرة أيضا من خلال النوع الأول من القوة الذي يساعد الرؤساء على فرض إطار عمل معين على مرؤسيهم .

إن المحاسبة الإدارية تعد هامة جداً في المنشآت ليس لكونها وظيفة متخصصة مثل الإنتاج والتسويق .. الخ ، ولكن نظراً لأنها تقدم اللغة المشتركة التي من خلالها يتم تكامل الأنشطة المختلفة من إنتاجية وتسويقية .. وغيرها ، وكذلك يتم تقييم تلك الأنشطة ، إن القوة الحقيقية للمحاسبة الإدارية - في ظل النظرية البنائية - تكمن في الطريقة التي تعد بها كبناء معنى لتحديد ما الذي سيعود هاماً في المنشأة أو لا بعد ذلك .

بالإضافة إلى ما سبق فإن الباحث يعتقد أنه نتيجة للكيفية التي تحلل بها النظرية البنائية التركيبية السيكلوجية للوكيل ، فإن المحاسبة الإدارية يمكن أن تكون بأساليبها المختلفة ذات قيمة هامة للوفاء بالاحتياجات اللاشعورية للوكيل والخاصة باحتياجات الأمان ، حيث تعمل نظم المحاسبة الإدارية في المنشآت وفقاً لجدول زمني محددة مقدماً (الموازنات التخطيطية) ، بالإضافة إلى وجود نظم لإعداد التقارير الدورية ، واتباعها لإجراءات محددة سلفاً أخذة في الاعتبار الأهداف والسياسات والخطط المرشدة التي تم قبولها ، فإن هذا يعد نظاماً مثالياً لتحقيق حاجات الأمان لدى مدير مركز المسؤولية (الوكيل) .

كذلك فإنه يمكن القول إنه عند المستويات الشعورية سواء الاستطردية أو العملية ، يبدو مقبولاً أن يعتقد المديرين على الأساليب والأدوات المختلفة للمحاسبة الإدارية وتطويرها ، مما يؤدي إلى توافر مخزنات معرفية عملية لديهم تتعلق بإمكانية استجابتهم لتلك الأساليب

انتقادات لها ومن أهمها اعتمادها على مجموعة من فروع المعرفة التي قد تكون في بعض الأحيان غير متسقة بل ومتضاربة معرفياً ، بالإضافة إلى أنها لم تحدد أي من الأبعاد الثلاثة (المادي - السلطة - الشرعية) تعد أساسية وتلك التي تعد ثانوية ، وما إذا كان الوكيل هو الذي له الأولوية أو الأهمية عن البناء أو العكس . إلا أن الباحث يرى أن هذه المحددات يمكن أن تعرض موقف النظرية البنائية حيث أنها لم تحاول إعطاء الفضليات لمواقف نظرية معينة وأغلب الظن أنها تركت ذلك للتخيل العلمي للمشكلات في الزمان والمكان الذين تنطبق بهما المشكلة ، آخذين في الاعتبار البيئة التي تعمل فيها المنشأة سواء كانت تلك البيئة اقتصادية أو تنظيمية أو اجتماعية

يرى الباحث من التحليل السابق ، أن النظرية البنائية تعد طريقة منهجية وشاملة لتحليل وفهم طبيعة ودور المحاسبة الإدارية في المنشآت ، وبالتالي يمكن أن تقدم مساهمات جيدة في مجال تطوير نظرية وصفيّة للمحاسبة الإدارية .

ملخص ونتائج البحث

كان هدف هذا البحث محاولة تطوير نظرية وصفيّة متكاملة للمحاسبة الإدارية والتي يرى الباحث أن تطوير مثل هذه النظرية المتكاملة يمكن أن تساعد على إدراك وفهم التسلّيب والأدوات المختلفة للمحاسبة الإدارية ، ومبررات استخدام تلك الأساليب وإمكانية تطويرها مستقبلاً ، بالإضافة إلى أن تطوير هذه النظرية يمكن أن يكون أساساً جيداً لتحديد ما يجب أن تكون عليه المحاسبة الإدارية والتي تساعد في مرحلة متقدمة على صياغة وتطوير فروع النظرية معيارية للمحاسبة الإدارية

وفي سبيل تطوير النظرية المبتناة قام الباحث باستعراض النظريات من مجالات المعرفة المختلفة والتي يمكن إرجاع

والأدوات وكيفية استخدامها ومبررات ذلك ، إن المحاسبة الإدارية بضد نظرية النظرية البنائية للوكيل تعد أساسية للمديرين على مختلف مستوياتهم بالمنشأة حيث أنها تقوم بدور هام عند المستويات السيكلوجية اللاشعورية والشعورية سواء كانت استطردية أم عقلية يتضح من التحليل السابق أن النظرية البنائية تمثل مجموعة من المفاهيم يعتقد الباحث أنها تعد جزءاً مكملاً ورئيسياً في مجال تطوير نظرية وصفيّة للمحاسبة الإدارية ، حيث ينظر إلى المحاسبة الإدارية كبناء اجتماعي وليس كظاهرة طبيعية ، بالإضافة إلى المساعدة في دراسة المحاسبة الإدارية بالنظر إلى البيئة الاجتماعية التي تعمل بها ، إن ذلك يوضح لنا كيف أنها مرتبطة تماماً بالنظام الاقتصادي الاجتماعي العام ، ومجموعة القواعد والمصادر التي تتضمنها أنواع معينة من السلوك التنظيمي والتي هي نفسها ناتج للممارسات الاجتماعية ، وكيف يعمل نظم المحاسبة الإدارية كمصدر للأمان الوجودي لإشباع حاجات الأمان لدى المديرين بالمنشأة .

إن التحليل السابق يوضح كيف يمكن فهم وتفسير ودراسة طبيعة ودور المحاسبة الإدارية في المنشآت على ضوء النظرية البنائية بأبعادها الثلاثة وهي المعنى والشرعية والسيطرة ، إن المحاسبة الإدارية تصور نفسه يستخدمه المديرون لفهم نشاطاتهم اليومية ، وتقدم كذلك بأساليبها المختلفة ما يمكن الاعتماد عليه بصدد بناء السيطرة ، بالإضافة إلى توفيرها لمجموعة القواعد المنطقية بالسلوك الأخلاقي .

ورغم ذلك فإنه لا يمكن القول بأن النظرية البنائية بدون محددات فقد قام عدد من الباحثين مثل (1983) Gane & Turner (1986) بتوجيه عدة

الأسس للدراسات في مجال المحاسبة الإدارية إليها وهي النظرية الموقفية، نظرية الوكالة، ونظرية تكلفة الصفة، وذلك بعرض مختصر لفكرة كل نظرية والاقتراضات التي تقوم عليها ومساهمات النظرية في مجال المحاسبة الإدارية من خلال استعراض الدراسات المختلفة المتعلقة بهذا الموضوع وأخيراً محددات كل نظرية من النظريات الثلاث والتي تعد من أن تصبح أساساً متكاملًا لإدراك وفهم الأساليب وأدوات المحاسبة الإدارية، وذلك رغم المساهمات الجيدة التي يمكن أن تقدمها كل نظرية في هذا المجال ثم نل ذلك تحليل عام لدور النظريات الثلاث والاهتمامات التي اغلظتها تلك النظريات عموماً بصدد مساهمتها في تطوير النظرية والتي تتلخص في غياب

النظرة الاجتماعية والتاريخية، عدم وضوح مفهوم البيئة، التأكيد فقط على وجود النظام والتنسيق داخل المنشأة وأغفال وجود تصارع بها بالإضافة إلى عدم ترويح الدقة في وصف وتحديد سلوكيات الأفراد والتنظيمات، حيث يرى الباحث أنه يصعد إعداد إطار متكامل للنظرية، يجب أخذ هذه الاهتمامات في الاعتبار كذلك فإن الباحث يرى أن النظرية البنائية في مجال علم الاجتماع يمكن أن تقي بهذا الغرض بحيث يمكن القول بأن النظريات الأربع بمساهماتها في مجال فهم ودراسة طبيعة المحاسبة الإدارية في المنشآت يمكن أن تقدم هذا الإطار المتكامل لنظرية وصفية للمحاسبة الإدارية وعلى ذلك فقد قام الباحث في جزء تال من البحث بعرض مختصر لفكرة النظرية

البنائية بأبعادها الثلاثة وهي المعنى والشرعية والسيطرة، وعرض تصوره للدور المتوقع أن تساهم به النظرية البنائية في مجال تطوير نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية، حيث خلص الباحث إلى أن تلك النظرية تمثل مجموعة من المفاهيم يعتقد أنها تعد جزءاً مكملًا ورئيسياً لمساهمات النظريات الثلاث الأخرى وهي الموقفية والوكالة واقتصاديات تكلفة الصفة - في مجال تطوير النظرية المتبناة.

وعلى ذلك فإن الباحث يرى أن مساهمات هذه النظريات الأربع مجتمعة يمكن أن تصبح أساساً متكاملًا لإدراك وفهم طبيعة ودور المحاسبة الإدارية في المنشآت.

وأخيراً دعوانا أن الحمد لله رب العالمين ..

مراجع البحث

- 2- Anthony, R. N., « Reminiscences about Management Accounting », (*Journal of Management Accounting Research* : v. 1, Fall, 1989), PP. 1-20 .
- 3- Argyris, C., « The Dilemma of Implementing Controls : The Case of Management Accounting », (*Accounting, Organizations and Society* : v. 15, N. 6, 1990), PP. 505 - 511 .
- 4- Armstrong, P., « Contradiction and Social Dynamics in the Capitalist Agency Relationships », (*Accounting, Organizations and Society* : V. 16, N. 1, 1991), PP. 1-25) .
- 5- Ashton, D. & Others., « Issues' in Management Accounting », (N. Y. : Prentice - Hall, 1991) .

الرابع عشر، العدد الخامس، ١٩٩٠
(ب) .

٥) د. محمد مسعد الشنلوي، « تسعير التحويلات الداخلية : مدخل شرطي »، (*مجلة البحوث الإدارية* لأكاديمية السادات للمعلوم الإدارية، المجلد الرابع، العدد الأول والثاني، ١٩٩١) .

٦) د. محمد مسعد الشنلوي، « دور استراتيجية المنشأة في تصميم نظام المحاسبة الإدارية : دراسة ميدانية »، (*المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة عين شمس* العدد الثاني، ١٩٩٢) .

ثانياً : المراجع الأجنبية

- 1- A. A. A., « Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance », (American Accounting Association, 1977) .

أولاً : المراجع العربية

- ١) د. محمد مسعد الشنلوي، « المشاركة في إعداد الموازنة - مدخل تجاوبي »، (*المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة عين شمس*، العدد الثاني، ١٩٨٧ ») .
- ٢) د. محمد مسعد الشنلوي، « نماذج فحص انحرافات التكلفة دراسة انتقالية »، (*المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة عين شمس*، العدد الثاني، ١٩٨٧ ») .
- ٣) د. محمد مسعد الشنلوي، « التحيز في إعداد تقديرات الموازنة التخطيطية دراسة تحليلية ميدانية »، (*المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة عين شمس* العدد الأول، ١٩٩٠ ») .

- ٤) د. محمد مسعد الشنلوي، « أثر متغيرات (إبعاد) إعداد الموازنة التخطيطية على الأداء - دراسة ميدانية »، (*المجلة المصرية للدراسات التجارية - لكلية التجارة - جامعة المنصورة* : المجلد

- 23 - Dye, R. A., « Communication and Post - Decision Information », (*Journal of Accounting Research* : Autumn, 1983), PP. 514-533 .
- 24 - ———, « Earnings Management in an Overlapping Generations Model », (*Journal of Accounting Research* : Spring, 1988), PP. 195-235 .
- 25 - Eisenhardt, K.M., 2 « Agency Theory : an Assessment and Review », (*Academy of Management Review* : V. 14, N.1, 1989) .
- 26 - Fray, L.W. & Solcum, J.W., « Technology, Structure and Work Group Effectiveness : A Test of Contingency Model », (*Academy of Management Journal* : V.27, N. 2, 1984), PP. 221-246 .
- 27 - Gale, D. & Hellwing, M., « Incentive Compatible Debt Contractors : the one Period Problem », (*Review of Economic Studies* : V. 19, N. 4, 1985), PP. 647-664 .
- 28 - Gane, M., « Anthony Giddens and the Crisis of Social Theory », (*Economy and Society* : V. 26, N. 3, 1983), PP. 368-398 .
- 29 - Ciddens, A., « New Rules of Sociological Analysis », (London : Hutchisson & Co., 1976) .
- 30 - ———, « Central Problems in Social Theory », (London : Macmillan Education L. T. D., 1979) .
- 31 - ———, « Sociology : A Brief But Critical Introduction », (N.Y. : Harcourt, Brace & Jovanovich, 1982) .
- 32 - ———, « The Constitution of Society », (Cambridge Polity Press, 1984) .
- 33 - ———, « Social Theory and search : Spring, 1989), PP. 21-39 .
- 15 - Bowen, D., & Jenes, G., « Transaction Cost Analysis of Service Organization Customer Exchange », (*Academy of Management Review* : April, 1986) .
- 16 - Bricken, R. D. & Previts, G. J., « The Sociology of Accounting : A Study of Academic and Practice Community Schisms », (*Accounting Horizons* : March, 1990), PP. 1-14 .
- 17 - Bruns, W. J. & Waterhouse, J. H., « Budgetary Control and Organization Structure », (*Journal of Accounting Research* : Spring, 1975), PP. 177-203 .
- 18 - Chenhall, R.H., & Morris, D., « The Impact of Structures, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems » (*The Accounting Review* : Jan, 1986), PP. 16-34 .
- 19 - Christenson, C., « the Methodology of Positive Accounting », (*The Accounting Review* : Jan, 1983), PP. 1-22 .
- 20 - Chua, W. F., « Radical Developments in accounting Thought », (*The Accounting Review* : October, 1986), PP. 601-632 .
- 21 - Demeski, J.s. & Others., « Decentralized Choice of Monitoring Systems.. (*The Accounting Review* : Jan. 1984), PP. 16-33 .
- 22 - Drazine, R. & Van De Van, A.H., « Alternative Forms of Fit in Contingency Theory », (*Administrative Science Quarterly* : V. 30, Dec., 1985), PP. 514-539 .
- 6 - Atkinson, A. A., « Choosing a Future Role for Management Accounting », (*CMA Magazine* : Ju - Aug, 1987), PP. 29-35 .
- 7 - Baiman, S., « Agency Research in Managerial Accounting : A Survey », (*Journal of Accounting Literature* : Spring, 1982), PP. 154-213 .
- 8 - ——— & Demski, J.S., « Economically Optimal Performance Evaluation and Control Systems », (*Journal of Accounting Research* : Supplement, 1980), PP. 184-220 .
- 9 - ——— & Evans, J., « Predecision Information and Participative Management Control Systems », (*Journal of Accounting Research* : Autumn, 1983), PP. 317-395 .
- 10 - ——— & Noel, J., « Noncontrollable Costs and Responsibility Accounting », (*Journal of Accounting Research* : Autumn, 1985), PP. 486-501 .
- 11 - ——— & Sivaramakrishnan, K., « The value of Private Pre-Decision Information in a Principal - Agent Context », (*The Accounting Review* : October, 1991), PP. 747-766 .
- 12 - ——— & Others., « Optimal Contracts With a Utility Maximizing Auditor », (*Journal of Accounting Research* : Spring, 1987), PP. 217-244 .
- 13 - Baker, R., & Others., « Compensation and Incentives : Practice vs. Theory », (*The Journal of Finance* : 1988), PP. 593-616 .
- 14 - Banker, R. & Datar, X., « Sensitivity, Precision and Linear Aggregation of Signals for Performance Evaluation », (*Journal of Accounting Re-*

- don : John Wiley and Sons, 1985).
- 52 - Magee, R., « A Simulation Analysis of Alternative Cost Variance Investigation Models », (*The Accounting Review* : July, 1976), PP. 529-544 .
 - 53 - ———, « *Advanced Managerial Accounting* », (N.Y. : Harper & Row Publishers Inc., 1986).
 - 54 - Mark, Y.T., « Contingency Fit, Internal Contingency and Financial Performance », (*Journal of Business Finance & Accounting* : Spring, 1989), PP. 273-300 .
 - 55 - Merchan, K.A., « Influences on Departmental Budgeting : An Empirical Examination of a Contingency Model », (*Accounting, Organizations and Society* : V.9, N.3/4, 1984), PP. 291-307 .
 - 56 - ———, « The Design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behavior and Performance », (*The Accounting Review* : October, 1981), PP. 813-829 .
 - 57 - Mia, L., « Managerial Attitude, Motivation and the Effectiveness of Budget Participation », (*Accounting, Organizations and Society* : V.13, N. 5, 1988), PP. 465-475 .
 - 58 - Miller, P. & O. Leary, T., « Making Accountancy Practical », (*Accounting, Organizations and Society* : V.15, 1990), PP. 479-489 .
 - 59 - Mixon, J.W. & Uri, N.D., « *Managerial Economics* », (N.Y. : Macmillan Publishing Co., 1985).
 - 60 - Mohr, L.B., « *Explaining* »
- « *Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates* », (*Accounting, Organizations and Society* : V.16, N.5/6, 1991), PP. 405-438 .
 - 42 - Ijiri, Y., « *Theory of Accounting Measurement* », (U.S.A. : American Accounting Association, 1975).
 - 43 - Jensen, M.C., « *Organizational Theory and Methodology* », (*The Accounting Review* : April, 1983).
 - 44 - Johnson, H.T. & Kaplan, R.S., « *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting* », (Boston : MA : Harvard Business school Press, 1987).
 - 45 - Kaplan, R.S., « *The Evaluation of Management Accounting* », (*The Accounting Review* : July, 1984), PP. 390-418 .
 - 46 - ———, & Atkinson, A.A., « *Advanced Management Accounting* », (N.J. : Prentice Hall, Inc., 1989).
 - 47 - Kast, F.E., & Rosenzweig, J.E., « *Contingency Views of Organization and Management* », (Chicago : Science Research Associate, 1973).
 - 48 - Khandwalla, P.N., « *The Design of Organizations* », (N.Y. : Harcourt, Brace and Jovanovich, 1977).
 - 49 - Lambert, R.A., « *Variance Investigation in Agency Settings* », (*Journal of Accounting Research* : Autumn, 1985), PP. 633-647 .
 - 50 - Luthan, F., « *Organizational Behavior* », (N.Y. : McGraw-Hill, Inc., 1987).
 - 51 - MacIntosh, N.B., « *The Social Software of Accounting and Information Systems* », (Lon-
- Modern Sociology* », (Stanford : Stanford University Press, 1987).
 - 34 - Gordon, L.A. & Miller, D., « *A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems* » (*Accounting, Organizations and Society* : VI 3, N.1, 1988), PP. 59-69 .
 - 35 - ——— & Narayanan, V.K., « *Management Accounting Systems, Perceived Environment Uncertainty and Organization Structure : An Empirical Investigation* », (*Accounting, Organizations and Society* : V.9, N.1, 1984), PP. 33-47 .
 - 36 - Govindaragan, V., « *Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation : An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable* », (*Accounting, Organizations and Society* : V.9, N.2, 1984) PP. 125-135 .
 - 37 - Groosman, S., & Hart, O., « *An Analysis of the Principal-Agent Problem* », (*Econometrica* : V.51, Jan., 1983), PP. 7-45 .
 - 38 - Habermas, J., « *Knowledge as Human Interest* », (Heinemann Educational Book LTD., 1987).
 - 39 - Hayes, D.C., « *The Contingency Theory of Managerial Accounting* », (*The Accounting Review* : Jan., 1977), PP. 22-39 .
 - 40 - Hirst, M.K., « *Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance : A Situational Approach* », (*The Accounting Review* : October, 1981), PP. 771-778 .
 - 41 - Hopper, T., & Armstrong, P.,

- mings (eds) « Research in Organizational Behavior », Greenwich, C.T. : JAI Press, 1985).
- 78 - Waterhouse, J. & Tiessen, P., « A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research », (*Accounting, Organizations and Society* : V.2, N.1, 1987), PP. 65-76 .
- 79 - Watten, R. & Zimmerman, J., « Positive Accounting Theory », (N.J. : Prentice-Hall, 1986) .
- 80 - ——— & ———, « Positive Accounting Theory : A Ten Year Perspective », (*The Accounting Review* : Jan - 1990), PP. 132-133 .
- 81 - Williamson, O., « Markets and Hierarchies : Analysis and Antitrust Implications », (N.Y. : Free Press, 1975) .
- 82 - ———, « Transaction Cost Economics : The Governance of Contractual Relations », (*The Journal of Law and Economics* : October, 1979) .
- 83 - ———, « The Economics of Organizations : The Transaction Cost Approach », (*American Journal of Sociology* : Jun., 1981) .
- 84 - ———, « The Economic Institutions of Capitalism », (N.Y. : Free Press, 1986) .
- 85 - Young, R., A Note on « Economically Optimal Performance Evaluation and Control Systems » : The Optimality of Two-Tailed Investigations », (*Journal of Accounting Research* : Spring, 1986), PP. 231-240 .
- 86 - Zimmerman, J., « The Costs and Benefits of Cost Allocations », (*The Accounting Review* : July, 1979), PP. 504-521 .
- lems With Contingency Theory : Testing Assumptions Hidden Within the Language of Contingency Theory », (*Administrative Science Quarterly* : V.2, Sep, 1981), PP. 349-377 .
- 70 - Singh, N., « Monitoring and Hierarchies : The Managerial Value of Information in a Principal - Agent Model », (*Journal of Political Economy* : V.93, Jun., 1985), PP. 599-609 .
- 71 - Smith, J. & Turner, B., « Constructing Social Theory and Constituting Society », (*Theory, Culture and Society* : V.14, N.2, 1986), PP. 125-133 .
- 72 - Solomons, D., « Divisional Performance : Measurement and Control », (U.S.A. : Richard D.Irwin, Inc, 1972) .
- 73 - Thomas, A., « The Contingency Theory of Corporate Reporting : Some Empirical Evidence », (*Accounting, Organizations and Society* : V. 11, N.3, 1986), PP. 253-270 .
- 74 - Thompson, G., « Is Accounting Rhetorical ? Methodology, Luca Pacioli and Printing », (*Accounting, Organizations and Society* : V.16, N. 5/6, 1991), PP. 572-599 .
- 75 - Tsai, H. & Stocum, J., « Contingency Theory : Some Suggested Directions », (*Journal of Management* : V.10, N.1, 1984), PP. 8-26 .
- 76 - Turner, J., « Review Essay : The Theory of Structuration », (*American Journal of Sociology* : V.91, N.4, 1986), PP. 969-977 .
- 77 - Van De Van, A., & Drazin, R., « The Concept of Fit in Contingency Theory », in Barry M. Staw and L. T. Cummings (eds) « Research in Organizational Behavior », (San Francisco : Jossey - Bass, 1982) .
- 61 - Penna, M., « Asymmetry of Pre-decision Information and Managerial Accounting », (*Journal of Accounting Research* : Spring, 1984) PP. 177-192 .
- 62 - ———, « Accounting Systems, Participation in Budgeting, and Performance Evaluation », (*The Accounting Review* : April, 1990), 303-314 .
- 63 - Partt, J.W., & Zeckhauser, J., « Principals and Agents : The Structure of Business », (Boston : Harvard Business School Press : 1985) .
- 64 - Robins, J.A., « Organizational Economics : Notes on the Use of Transaction Cost Theory in the Study of Organizations », (*Administrative Science Quarterly* : V.32, N.1, 1987), PP. 68-86 .
- 65 - Rockness, H., & Shieles, M., « Organizational Control Systems in Research and Development », (*Accounting, Organizations and Society* : V.9, N.2, 1984), PP. 165-177 .
- 66 - Robson, K., « On the Arenas of Accounting Change : The Process of Translation », (*Accounting, Organizations and Society* : V. 16, N. 5/6, 1991), PP. 547-570 .
- 67 - Roty, R., « Contingency, Irony and Solidarity », (Cambridge : Cambridge University Press, 1989) .
- 68 - Scapens, R., « Management Accounting : A Review of Contemporary Developments », (London : Macmillan Education LTD., 1991) .
- 69 - Schoonhoven, C.B., « Prob-

نظام معيارى من النسب باستخدام الحاسب لقياس الانحرافات وتقييم المراكز المالية للوحدات الاقتصادية مع دراسة تطبيقية

○
بحث مقدم من
الدكتور يحيى أحمد مصطفى قلى
استاذ مساعد المحاسبة
أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

○

١. طبيعة المشكلة :

إزاء تعدد وتنوع المشاكل المالية والتحديات التي تواجه شركات القطاع العام في وجود موارد محدودة يجب استخدامها الاستخدام الأمثل . ومن تراكم أرصدة السحب على المكشوف . واختلال هيكل تمويلها . فضلاً عن عدم قدرة هذه الشركات على سداد تلك الديون . وبلغت زيادة أعبائها المالية باستمرار . وتدهور اقتصاديات تشغيلها . وتمويلها . وانخفاض ربحيتها . وزيادة تكلفة رأسمالها . بالإضافة إلى تفاقم مشكل السيولة بها .

وقد عولجت هذه المشاكل عن طريق السماح لهذه الوحدات بالسحب على المكشوف أو تقديم دعم لها من وزارة المالية ، أو السماح لها بإصدار سندات وغير ذلك . فإذا استمر الحال على هذا النحو عدة سنوات أخرى فإنها ستزدى حتماً إلى هلاك رأس المال أو معظمه ، مما يعنى انقضاء الوحدة وإفلاسها . وهذا بدوره ينعكس على المجتمع كله . لذلك كان لابد من الوقف على حلول علمية وعملية لحل المشكلة لتصويب المراكز المالية لهذه الوحدات ، من قىاس انحرافات المراكز وتقييمها والتنبؤ بشئتها .

وإزاء مشاكل الديون المتعترية التي تواجه البنوك في الوقت الحاضر ، والتي تشكل لهم الأكبر للمستولين في الجهاز المصرفي ، والتي كانت نتيجة للعديد من السلبيات ، ونقص الدراسات ، وعدم الأخذ بالأسس العلمية للمراكز المالية للعملاء ، وعدم التعمق فيها ، وذلك عند منح القروض والتسهيلات الائتمانية والاستثمارية ، والتي قد وصل الحال إلى الحد الذي اعتبرت فيه بعض القروض من الديون المشكوك في تحصيلها بعد فترة وجيزة من منحها .

٢. أهداف البحث :

يهدف البحث إلى وضع نظام علمي وعمل متكامل لقياس الانحرافات ، وتقييم المراكز المالية لوحدات القطاع العام والقطاع الخاص ، ممثلاً بوضع نسب معيارية مستنتجة لقياس مدى لانحرافات ، وهذا الإطار يشمل

(أ) وضع نظام للاستخدام الأمثل لتحليل التقارير المالية لقياس الانحرافات ، وتقييم المراكز المالية للوحدات الاقتصادية العامة والخاصة .

(ب) تطبيق ما تنتهي إليه الدراسة النظرية على عينة من الوحدات للقطاع العام والقطاع الخاص لقياس مدى كفاءة هذا التطبيق للنظام المقترح .

(ج) بيان مدى معيارية النسب المعيارية المستنتجة من الحالات العملية .

المبحث الأول

مدخلات النظام

المعيارى

يقوم البحث على عدة نماذج من الأدلة المستخدمة للنظام المعيارى المقترح ، الأمر الذى يسهل مهمة الحاسب فى استقبال البيانات وإعدادها بصورة دقيقة وسريعة . والأدلة هي :-

١ - دليل الميزانية : يتضمن بنود وعناصر الميزانية والحسابات الختامية فى شكل دليل حسابى .

٢ - دليل القطاعات : يتضمن أرقام وأسماء القطاعات الاقتصادية والمالية .

٣ - دليل الشركات : يتضمن أرقام وأسماء الشركات التابعة للقطاعات

٤ - دليل القوانين : يتضمن أربعة قوانين للشركات تتعامل فى ظلها عامة وخاصة ومشتركة .

ومن الأدلة يتكون الإطار العام للتفصيل للمستند المستخدم كمدخل لإعداد النظام المعيارى المقترح ، والمعبر عن ميزانية الشركة وحساباتها الختامية المراد تحليلها ، وكذلك قائمة مصادر الأموال والاستخدامات .

نظام معيارى من النسب باستخدام الحاسب لقياس الانحرافات

٣ - تنظيم البحث :

ينقسم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث ، يشتمل :

المبحث الأول : عدة نماذج من الأدلة المستخدمة للنظام المقترح لتسهيل مهمة الحاسب ، منها دليل الميزانية المقترح المخصص لتطويع البيانات المحاسبية والاقتصادية التى وفرها النظام المحاسبى الموحد للقطاع العام والقطاع الخاص ، حتى يمكن استخدامها كمدخلات فى النموذج المقترح ، ودليل للقطاعات والشركات فى نطاق القطاعات ، كما لهذه الشركات قوانين نشأت خلالها يلزم تصديدها ، كما يضاف إلى هذا البحث باعتباره مدخلاً للنظام المعيارى المقترح تفصيلات المستند المعبر عن ميزانية الشركة وحساباتها الختامية المراد تحليلها ، والمستخدم كمدخل لإعداد النظام المعيارى للنسب .

المبحث الثانى : فإنه يحدد النظام المعيارى المقترح مستقلاً فى مجموعة متكاملة من النماذج المعيارية ، كل نموذج يضم عدداً من النسب المالية المتجانسة ذات الهدف الواحد ، كما يقوم الباحث فى هذا البحث بعرض لهذه النسب وطرق حساباتها باعتبارها وسيلة للوصول إلى النسب المعيارية للقطاع .

المبحث الثالث : فهو مخصص لعرض حالات تطبيقية لشركتى قطاع مشترك ، موضحاً مدخلاتها المثلثة فى سبيل طرق حساب النسب المالية للوحدة الاقتصادية ، ومخرجات مجدولة فى صورة حاسب ، حيث أن النسب المعيارية المسجلة فى النماذج المعيارية ، والتى على أساسها تتم المقارنة بهدف القياس ، والتقييم هي عبارة عن مجموع النسب والمؤشرات المالية لمجموعة الوحدات الاقتصادية ، والتى تم جمعها وقسمتها على عدد الوحدات ، ليمثل الناتج النسب المعيارية على مستوى القطاع ، وهكذا بالمثل بالنسبة للقطاعات الأخرى .

— دليل الميزانية

رقم بند الميزانية	اسم بند الميزانية
١٢١	تكوين سلعى
١٢٢	إنفاق استثمارى
١٢٣	المخزون
١٢٤	مستلزمات سلعية
١٢٥	خامات
...

رقم بند الميزانية	اسم بند الميزانية
١١	أصول ثابتة
١١١	أراضى
١١٢	مبانى وإنشاءات ومرافق وطرق
١١٣	آلات والمعدات
١١٤	وسائل نقل وانتقال
١١٥	عدد وأدوات
١١٦	أثاث ومعدات مكاتب
١١٧	ثروة حيوانية ومائية
١١٨	نفقات . مصروفات . غرة . إيرادية
١٢	حمة . تأسيس . مرسطة مشروعات تحت التنفيذ

— دليل القطاعات —

— دليل الشركات : —

رقم الشركة	اسم الشركة
١	بنك مصر .. إيران للتنمية
٢	بنك القاهرة .. الشرق الأقصى
٣	بنك القاهرة باريكليز الدول
٤	بنك التجارة والتنمية .. التجاريون
٥	بنك التعمير والإسكان
٦	بنك الجيزة الوطنى للتنمية
٧	بنك الدلتا الدولى
٨	بنك المهندسين
٩	بنك الفيا الوطنى للتنمية
١٠	بنك أسبوط الوطنى للتنمية
...	...

رقم القطاع	القطاع
١	قطاع البنوك
٢	قطاع التمويل والاستثمار
٣	قطاع التأمين
٤	قطاع النقل
٥	قطاع السياحة والفنادق
٦	قطاع الأراضي والمباني
٧	قطاع الصناعات الغذائية والتبريد
٨	قطاع الصناعات المعدنية والهندسية
٩	قطاع الصناعات الكيماوية والورق
١٠	قطاع الغزل والنسيج والملابس
...	...

تكون قادرة على المساهمة في العلاج وحل المشاكل الاقتصادية والمالية للوحدات الاقتصادية من خلال القياس والتقييم والتنسيق بالمراكز المالية لهذه الوحدات . والنسب المعيارية والتي على أساسها سيتم المقارنة تدور حول خلق نسب معيارية على مستوى القطاع ، ويكون ذلك من خلال مجموعة الوحدات التي تعمل داخل نشاط القطاع ، وبجميع هذه النسب ثم قسمتها على عدد الوحدات يتم استخراج النسب المعيارية لهذا القطاع ، وهكذا بالنسبة للقطاعات الأخرى ..

إيضاح :

فمثلا إذا كانت نسبة التداول لمجموعة الشركات المكونة للقطاع هي : س^١ ، س^٢ ، س^٣ فنكون النسبة المعيارية للتداول لهذا القطاع هي :

$$س = س^1 + س^2 + س^3 \dots$$

ن

حيث أن :

س^١ - تمثل نسبة التداول للوحدة

الاقتصادية رقم (١)

س^٢ - تمثل نسبة التداول للوحدة

الاقتصادية رقم (٢)

المبحث الثاني

نظام المعيارى المقترح

استخدام النسب التحليلية مسألة معروفة ، ولكن الجديد كيف يمكن استخدام هذه النسب استخداما أمثل في تقييم المراكز المالية للوحدات الاقتصادية ، ويرى الباحث أنه يجب أن يعد النموذج المعيارى على أساس « الشمولية » والشمولية هنا لها ثلاثة أبعاد :

البعد الأول : أن تكون للنسب المختارة قدرة على قياس الانحرافات وتقييم المراكز المالية للوحدة الاقتصادية .

البعد الثاني : أن تشمل الدراسة التحليلية للوحدات الاقتصادية بيانات عن عدة سنوات حتى يمكن تقديم صورة صادقة عن التاريخ المالى للوحدة الاقتصادية ، وبالتالي قدرة تنبؤية عن المستقبل المالى لها .

البعد الثالث : أن يمتد التقييم ليشمل بقدر الإمكان دراسة معظم الوحدات الاقتصادية داخل القطاع ، وبالتالي فإن استخراج النسب المعيارية

— دليل القوانين —

رقم القانون	دليل القانون
١	شركات وينوك خاصة للقانون ٩٧ لسنة ٨٣
٢	شركات خاصة للقانون ١٥٩ لسنة ٨١
٣	شركات قطاع مشترك
٤	شركات وينوك انشئت طبقاً لقوانين خاصة

يلاحظ : أن القانون رقم (١) يمثل شركات

القطاع العام ، والذي يمثل حالياً

قانون قطاع الأعمال العام رقم

٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

ويتضمن النموذج المؤشرات التالية
١ - متوسط فترة التحصيل
AVERAGE COLLECTION PERIOD

وتمثل هذه النسبة متوسط فترة التحصيل التي تمنحها الوحدة الاقتصادية لعملائها ويتمتدحج على الوجه التالي
المبيعات الأجلة
٢٦٥ يوما = متوسط المبيعات الأجلة اليومية

أرصدة العملاء + أوراق القبض
متوسط المبيعات اليومية الأجلة

= يوم متوسط فترة التحصيل
ولا يستبعد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها عند تطبيق هذا المؤشر وتقارن متوسط فترة التحصيل بشروط البيع الأجل للعملاء ، وتستخدم لتحديد فاعلية سياسية البيع الأجل للعملاء ، كما توضح أيضا مدى كفاءة جهاز البيع والتحصيل .
٢ - معدل دوران المخزون

INVENTORY TURNOVER
ويستخرج هذا المعدل بقسمة المبيعات أو المستلزمات السلعية أو الإنتاج التام على متوسط مخزون أول وآخر المدة - وتعتبر هذه النسبة مؤشرا للمخاطر المالية وإلى السياسات المخزنية التي تتبناها الوحدة الاقتصادية ، ويصفى عامة فإن زيادة معدل دوران المخزون تعد أفضل بالنسبة للوحدة .

٢ - معدل دوران الأصول :
SALCO / ASSETS (MEASURE OF ACTIVITY)

ويستخرج هذا المعدل كالآتي

صافي المبيعات
إجمالي الأصول (بعد خصم مخصص الإفلاك)

ويوضح هذا المعدل دوران الأموال المستخدمة في الوحدة الاقتصادية ويستخدم عادة للحكم على مدى الكفاءة في استعمال الأصول المختلفة لإنتاج المبيعات ، وهو مؤشر هام في مقارنة الوحدات الاقتصادية التي تعمل في نفس قطاع الصناعة .

المقترح والممثل في مجموعة من النماذج المعيارية المكونة للنظام على النحو التالي ، مع ملاحظة أنه كلما تضمن القطاع كل أو معظم الشركات التابعة له كلما اقترب النظام المعيارى إلى المثالية في القياس والتقييم .
النموذج المعيارى الأول - نسبة السيولة المالية :
● أولا - نموذج نسبة السيولة المالية :

البيانات	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
نسبة التداول نسبة السيولة السريعة المعدل النقدي					

متجسسه ، فهي تشمل اصول يمكن استخدامها فوراً في عملية السداد للدائنين مثل النقدية وأصول يصعب تحويلها إلى نقدية مثل المخزون ، مما يجعل الاعتماد على هذا الاختيار وحدة في القياس والتقييم خاطئا .

(ب) نسبة السيولة السريعة :

QUICK ASSETS RATIO
ويستخرج بقسمة كل الأصول المتداولة ما عدا المخزون على الخصوم المتداولة وهذه النسبة تمتاز بتوافر عنصر التجانس في الأصول المتداولة إلى حد كبير .
(ج) المعدل النقدي :

ويستخرج بقسمة رصيد الصندوق والنقدية الحرة بالبنوك على الخصوم المتداولة ، ويلاحظ أن هذا المؤشر قد لا يكون دقيقا حيث أن الخصوم المتداولة لا تكون كلها مستحقة في الحال .

● ثانيا - نموذج معايير الكفاءة :

البيانات	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
متوسط فترة التحصيل معدل دوران المخزون من المستلزمات السلعية معدل دوران المخزون من الإنتاج التام معدل دوران رأس المال العامل معدل دوران الأصول					

س - تمثل نسبة التداول للوحدة الاقتصادية رقم (٣) .. وهكذا
ن - تمثل عدد الوحدات الاقتصادية المكونة للقطاع .
وقد قام الباحث بإعداد للنسب المعيارية لقطاع ما من خلال مجموعة محددة من الشركات التابعة للقطاع ، وبذلك يكون الإطار العلمى التفصيلي

يتضمن النموذج النسب التالية :
(١) نسبة التداول :
CURRENT RATIO

تقيس النسبة الدرجة التي تغطي فيها الأصول المتداولة الخصوم المتداولة :
- كلما زادت هذه النسبة كان ذلك مؤشرا على أن الوحدة الاقتصادية لديها القدرة على دفع دينيها قصيرة الأجل .
- كلما زادت النسبة كلما توافر للوحدة منطقة امان SAFETY ZONE وبالتالي كان ذلك مؤشر حماية لدى الوحدة من أى مخاطر مالية في المستقبل القريب .
- كما أن هذه النسبة تحصى الوحدة من مخاطر الأعمال المتوقعة في المستقبل مثل إضرابات نقابات العمال أو أى خسائر غير متوقعة .
أما عيوب استخدام هذه النسبة أن البسيط يفتقر على عدة اصول غير

• ثالثاً - نموذج مؤشرات تقييم الهيكل التمويلي ونسب المديونية :

RATION APPRAISING. FINANCIAL STRUCTURE

البيانات	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة مديونية	الانحراف
١ - إجمالي ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل الكلي طويل الأجل .					
٢ - عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة للثابتة					
٣ - إجمالي الديون إلى حقوق الملكية					
٤ - صافي رأس المال العامل إلى القروض طويلة الأجل					
٥ - نسبة التمويل الخارجي إلى التمويل الكلي					
٦ - نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مضافاً إليها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة الأجل					
٧ - نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعداً منها مشروعات تحت التنفيذ إلى القروض طويلة الأجل					

التمويل الخارجي . وكلما زاد احتمال وجود مشاكل مالية وقلت قدرة الوحدة على سداد ديونها .

٤ - نسبة الأصول الثابتة بعد خصم الإهلاك إلى القروض طويلة الأجل مضافاً إليها مشروعات تحت التنفيذ :
ويتم استخراج النسبة بقسمة :
الأصول الثابتة + مشروعات تحت التنفيذ ÷ مخصص الإهلاك
القروض طويلة الأجل

والغرض من النسبة قياس سلامة تركيب الهيكل التمويلي للوحدة بهدف الحكم على مدى مساهمة التمويل طويل الأجل في الأصول .

وهناك نسبة للأصول الثابتة بعد خصم الإهلاك إلى القروض طويلة الأجل مستبعداً منها مشروعات تحت التنفيذ .

وتستخرج النسبة بقسمة :
الأصول الثابتة - مخصص الإهلاك ÷ القروض طويلة الأجل

• رابعاً - نموذج مؤشرات الربحية
RATIONS APPRAISING THE PROFITABILITY

تسعى الوحدة إلى تعظيم صافي الربح وتوزيع أكبر أرباح ممكنة على المساهمين والعاملين أو تعظيم القيمة السوقية للأسهم مما يؤدي إلى أن يحقق المساهمين أكبر أرباح مضاربة ممكنة في سوق رأس المال ، لذا تعتبر مؤشرات الربحية ذات أهمية من أهمها .

١ - صافي الربح إلى حقوق المساهمين :

كلما زاد الاعتماد على الاقتراض من الغير كلما زادت نسبة الفوائد أو ما يطلق عليه تكلفة رأس المال + CAPITAL COST وقد تستنفد هذه النسبة معظم مجمل الربح . ولذلك فإن احتساب هذه النسبة باستخدام البيانات المحاسبية لثلاث أو خمس سنوات تعتبر مؤشراً فعالاً لقياس السيولة طويلة الأجل ، إذ كلما زادت هذه النسبة كلما دل ذلك على قوة المركز المالي للوحدة .

٢ - نسبة التمويل الخارجي إلى التمويل الكلي :
تهدف هذه النسبة إلى تحديد نسبة الاعتماد على الاقتراض الخارجي ، فهي مؤشر هام للتقييم حيث أنه كلما زادت هذه النسبة كلما دل على اعتماد الوحدة على

يعتبر الاختيار بين المديونية والملكية من أكثر مكونات التخطيط المالي تعقيداً ، ولا شك أن استخدام الدين بنسبة سليمة إلى حق الملكية له مزايا معينة ، لأن الفائدة على القرض تكون عادة أقل من الربح الواجب توزيعه لجذب أموال الملكية ، ولأن استخدام الدين يؤدي إلى تفادي تقاسم السيطرة على الشركة ، ولأن استخدام الدين يزيد العائد على حق الملكية ، لذلك كان من الأهمية الاهتمام بمؤشرات تقييم الهيكل التمويلي .

وهناك الكثير من المؤشرات التي تهتم بتقييم الهيكل التمويلي بخلاف ما ورد منها في النموذج ، وكلها تهدف إلى قياس سلامة تركيب الهيكل التمويلي للوحدة ومطابقتها للدائنين لأموالهم . أما ما ورد في النموذج من مؤشرات فنجد مثلاً :

١ - صافي رأس المال العامل إلى القروض طويلة الأجل
نسبة تدل على مدى الاعتماد على تغطية صافي رأس المال العامل بقروض طويلة الأجل .
٢ - عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة الثابتة :

البيانات	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة مديونية	الانحراف
صافي الربح إلى حقوق المساهمين ربحية الجنيه من المبيعات العائد على الاستثمار					

نظام معياري من النسب باستخدام الحساب لقياس الانحرافات

تعتبر علاقة الأرباح بالأموال المستثمرة من وجهة نظر المساهمين إحدى صور العائد على الاستثمار، وقد يحسب هذا المعدل على أساس استبعاد قيم الأصول غير الملموسة من جملة استثمارات المساهمين.

٢ - الربحية منسوبة إلى المبيعات (هوامش الربح):

RATIONS APPRAISING PROFITABILITY RELATED TO SALES (PROFIT MARGINS)

تساعد النسبة على تقييم كفاءة العمليات المشروع وتحديد ربحية الجنيه من المبيعات.

٣ - العائد على الاستثمار.

RETURTRN ON INVESTMENT

يعتبر هذا المعدل اختبار حاسم للكفاءة والربحية وللحكم على مدى كفاية استخدام الأموال المستثمرة في المشروع، وتستخرج بنسبة الأرباح الصافية (قبل حساب الفوائد والضرائب) إلى الاستثمارات.

X₂ - تمثل نسبة الأرباح المتحركة إلى مجموع الأصول.

X₃ - تمثل نسبة الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى مجموع الأصول.

X₄ - تمثل نسبة القيمة السوقية للأسهم إلى إجمالي الخصوم.

X₅ - تمثل إجمالي المبيعات إلى مجموع الأصول.

والمحصلة إذا كانت قيمة Z (إجمالي النسب) لإحدى الوحدات يزيد على النسبة المعيارية التي تم احتسابها لمجموعة الوحدات الاقتصادية فإن هذه الوحدة تتمتع بمركز مالي قوى وتزداد قوة هذا المركز كلما زادت نسبة المحقق للوحدة.

• أساس - نموذج معياري السوق

ويتضمن هذا النموذج المؤشرات التالية:

النسب	معياري	محقق	الهدف
ربحية الاسهم القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم القيمة الحقيقية للسهم			

١ - ربحية السهم العادي:

EARNINGS PER ORDINARY SHARE

ويستخرج هذا المعدل كالآتي

= $\frac{\text{صافي الأرباح}}{\text{عدد الاسهم العادية}}$

ويتعين عند تطبيق هذا المعدل طرح كويونات الاسهم الممتازة - إن وجد من صافي الربح. ويعتبر هذا المعدل من

• خلاصة - نموذج مؤشرات زه سكور واحتمالات الإخفاق المالي:

البيان	النسبة	معامل زه	المحقق
١ - $\frac{\text{صافي راس المال المعدل}}{\text{إجمالي الأصول}}$			
٢ - $\frac{\text{الافلاس المعدل}}{\text{إجمالي الأصول}}$			
٣ - $\frac{\text{الأرباح قبل الفوائد والضرائب}}{\text{إجمالي الأصول}}$			
٤ - $\frac{\text{القيمة السوقية للأسهم}}{\text{إجمالي الخصوم}}$			
٥ - $\frac{\text{إجمالي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}}$			
إجمالي النسب			

أن تعلن إفلاسها في السنة أو السنوات القادمة، وذلك التعرف على مدى متانة المركز المالي لهذه الوحدات، والذي حدده ALTMAN بـ ٢.٦٧٥. فإذا زاد للمقياس العام عن هذا الحد فإن الوحدة سوف تتمتع بمركز مالي قوى وتزداد قيمة

(Z) عن هذا الحد والعكس.

X₂ - تمثل نسبة رأس المال المتداول إلى مجموع الأصول.

النموذج عبارة عن خمس من النسب المالية التي اختارها ALTMAN ليكون بها نموذج المشهور Z-SCORE MOHEL هو:

$Z = 1.2 X_1 + 1.4 X_2 + 3.3 X_3 + (X_4 + .99 X_5)$

حيث:

Z - يمثل المقياس العام الذي يمكن عن طريقة التمييز بين الوحدات الاقتصادية المعتملة أن تعلن إفلاسها والتي لا تحتمل

المعدلات الهامة لتحديد قيمة السهم السوقية عن طريق مقارنة سعر الفائدة في السوق وعن طريق رسملة CAPITALIZATION

٢ - القيمة الدفترية للسهم العادي :
BOOK VALUE PEN ORDINARY SHAPE

وتستخرج كالآتي

= $\frac{\text{صافي حقوق الملكية}}{\text{عدد الاسهم العادية}}$
يلاحظ عند تطبيق هذه الطريقة انه يتمين طرح القيمة الاسمية للاسهم

الممتازة - إن وجدت - وكلاهما حكى لابد ان تكون القيمة الدفترية للسهم العادي اعل من القيمة الاسمية للسهم .

٣ - القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية :
MARKET VALUE

نظراً لطبيعة ملكية وحدات القطاع العام حيث إن معظم هذه الوحدات ليست لها أسهم متداولة في سوق رأس المال CAPITAL MARKET ، وبالتالي فإن هناك صعوبة في معرفة القيمة السوقية لحقوق الملاك .

ويقترح الباحث حلاً لهذه المشكلة استخدام القيمة الدفترية للوحدة بدلاً من القيمة السوقية لها ، وذلك في الأخذ في الحسبان حساب رأس المال المملوك (-/٢١١) ، والاحتياطيات والفائض (-/٢٢) . أما مساهمة الحكومة (-/٢١٢) ، فيمكن اعتباره جزءاً من القيمة الدفترية للوحدة الاقتصادية إذا كان قد صدر قرار من الجمعية العمومية يضمها إلى رأس المال . وذلك بالنسبة لشركات القطاع العام (الأعمال العام حالياً) .

* سابعاً - نموذج مؤشرات النمو :

البيان	السنة السابقة	السنة الحالية	التغير أو النمو	نسبة النمو
١ - حجم المبيعات				
٢ - حقوق الملكية				
٣ - الأرباح الكلية				
٤ - العائد الموزع				
٥ - العائد على السهم				
٦ - القيمة السوقية				

الربحية وهي : نسبة صافي الربح إلى رأس المال المستثمر ، ونسبة صافي الربح إلى حقوق الملكية ، ونسبة صافي الربح إلى صافي المبيعات ، ونسبة مجمل الربح إلى مجمل المبيعات ، ونسبة مجمل الربح إلى إجمالي الأصول . إذ يعتبر ذلك مقياساً للحكم على مدى نجاح المشروع ومقياساً كفايته الاستثمارية والبيعية .

يستفاد منها في مجال الاستثمار والائتمان والتمويل .

وأنه يمكن إتاحة مؤشرات عامة لقياس نمو المشروع والتعرف على مواطن الضعف والقوة فيه من خلال استخدام النسب المالية وليس المقادير المالية . وذلك عن طريق العلاقات بين العناصر المتجانسة في القائمة المالية لسنة ما وأجزاء مقارنة بينها وبين السنة المالية السابقة عليها ، ومتابعة التطور ومعرفة الاتجاه كاستخدام نسبة

يظهر النموذج ست مقادير مالية تجرى مقارنتها لسنتين ماليتين متتاليتين وهي :

حجم المبيعات وحقوق الملكية والأرباح الكلية والعائد الموزع والعائد على السهم والقيمة السوقية إذ تهدف مؤشرات النمو إلى قياس التغيرات في العناصر المختلفة تبعاً لتحركاتها من قائمة مالية لأخرى ، كما تفيد هذه القياسات في رسم السياسة الإدارية للوحدة الاقتصادية وفي تحديد مواطن الضعف والقوة في نشاطها ، كما

المبحث الثالث

دراسة تطبيقية للنظام المعياري المقترح

هذا البحث يخصص لتطبيق النظام المعيارى، وذلك لوحدتين من الوحدات الاقتصادية لقطاع مشترك لميزانيات عام ١٩٨٨ دون ذكر لأسماؤها مرموز لها بالرموز (١)، (ب)، وتعمل الودعتان في قطاع الصناعات الكيماوية والورق.

أما بشأن احتساب النسب المعيارية للقطاع فإنه لصعوبة الحصول على كافة البيانات والمعلومات الخاصة بالميزانيات والتقارير المالية لجميع الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع، وبالتالي إتمام عمليات التحليل واستخراج النسب المالية المتوقعة منها وجمعها وقسمتها على عدد الوحدات للحصول على النسب المعيارية التي ستمتد على أساسها المقارنة، فقد اقتصر الباحث على استخراج النسب من ست شركات تابعة للقطاع بما فيها الودعتان للاقتصاديتين موضوع الدراسة والمقارنة، وجدير بالتنبيه أنه كلما تغير المقام نتيجة لزيادة عدد الوحدات الاقتصادية كلما كانت النسب المعيارية المستخرجة متغيرة وأقرب للصواب.

وتتضمن نتائج الدراسة للنظام المعيارى ثمانية نماذج، كل نموذج يشكل مجموعة من النسب المالية ذات طبيعة موحدة الهدف، كما يقسم النموذج الواحد إلى عدد من الخانات تختلف من نموذج لآخر حسب الدراسة المطلوبة.

الاستخدامات المختلفة لمجموعة النتائج المعيارية

ذكرنا أن الهدف الرئيسى للنظام هو التقييم، وقياس الانحرافات للمراكز المالية للوحدات الاقتصادية على مستوى القطاعين العام والخاص، ولقد استعان

نظام معيارى من النسب باستخدام الحاسب لقياس الانحرافات

* ثامناً - نموذج اهم النسب والمؤشرات موقع اهتمام الإدارة :

تحليل	معياري	مطلق		
			التحليل المالى قصير الأجل	نسبة التداول
			السيولة	نسبة السيولة
			كفاءة رأس المال	المعدل النقدى
				معدل دوران المخزون من الإنتاج التام
				معدل دوران المخزون من مستلزمات سلعية
				متوسط فترة التحصيل
				معدل دوران رأس المال العامل
			التحليل المالى طويل الأجل	معدل دوران الأصول
			مؤشرات تقييم الهيكل	إجمالى ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل طويل الأجل
			التمويل ونسب المديونية	إجمالى الدين إلى حقوق الملكية
				نسبة التمويل الخارجى إلى تمويل كلى
			الربحية	معدل العائد على الاستثمار
			ربحية الأصول	معدل العائد على حقوق الملكية
			والأموال المستثمرة	ربحية الجنيه من المبيعات

٢ - التحليل المالى طويل الأجل -

يتضمن :

- مؤشرات تقييم الهيكل التمويلي ونسب المديونية .

٣ - مؤشرات الربحية - يتضمن :

- معدلات العائد على الاستثمار .
- معدلات العائد على حقوق الملكية .
- ربحية الجنيه من المبيعات .

من مجموعة النماذج المعيارية السابقة وقع اختيار الباحث على المجموعة المختارة التالية لتعبر عن اهتمامات الإدارة وبالتشكيل التالى :

١ - التحليل المالى قصير الأجل -

يتضمن :

- نسبة السيولة قصيرة الأجل .
- معايير الكفاءة (كفاءة رأس المال) .

الباحث بالحاسب الآلي في إعداد مدخلات النظام ومخرجاته . وذلك لحلجة النظام إلى تحليل بيانات كثيرة متشابهة تمتد لتتضمن كافة الوحدات المكونة للقطاع . هذا ويمكن تطبيق النظام بواسطة الوحدة الاقتصادية أو الهيئة العامة أو الجهاز المصرفي أو سوق الأوراق المالية أو غيرها ذات الاهتمام .

وفيما يلي نتائج الدراسة العملية المطبقة على الوجدتين الاقتصاديتين (١) و (ب)

الوحدة الاقتصادية (أ)

أولاً - النسب المعيارية للقطاع :

تم استخراجها بمعرفة الحاسب الآلي عن قطاع الصناعات الكيماوية والورق

وذلك من مجموعة مكونة من ست شركات قطاع مشترك

يلاحظ بشأن استخدام الحاسب ما يلي

أن :

(١) رقم القطاع (٩) يمثل قطاع الصناعات الكيماوية والورق .

(٢) رقم القانون (٣) يمثل شركات قطاع مشترك .

الترتيب	الاسم النسبة	النسبة المعيارية
١	نسبة التداول	٢,٣٦
٢	نسبة السيولة السريعة	١,٥٦
٣	المعدل النقدي	,٩١
٤	متوسط فترة التحصيل	٧٠,٧٥
٥	معدل دوران المخزون من المستلزمات	١,٣٩
٦	معدل دوران المخزون من الإنتاج	٧٣,٧٤
٧	معدل دوران رأس المال العامل	,٩٤
٨	معدل دوران الأصول	,٣٣
٩	ديون طويلة الأجل إلى التمويل الكلي	,٢٥
١٠	عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة	٥,٦٤
١١	إجمالي الديون إلى حقوق الملكية	٢,٢٤
١٢	صافي رأس المال العامل إلى القروض	٣١,٤٤
١٣	نسبة التمويل الخارجي إلى الأصول	,٤١
١٤	نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مضافاً	٢٤,٩٤
١٥	نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعداً	١٩,٨٢
١٦	صافي الربح إلى حقوق المساهمين	,١٥
١٧	ربحية الجنيه من المبيعات	,٢٢
١٨	العائد على الاستثمار	,٠٣
١٩	ربحية السهم	,٨٠
٢٠	القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية	,٦٨
٢١	القيمة الحقيقية للسهم	٤,٩٣

ثانيا - مداخلات النظام (المستند) للوحدة الاقتصادية (1) :
الميزانية العمومية عن السنة المنتهية في ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (1) :

رقم الشركة [] [] [] [] [] [] [] [] القطاع التابعة له [] [] القانون الخاضعة له [] []

الرصيد	البيان	الدليل المحاسبي	الرصيد	البيان	الدليل المحاسبي
٢٠١١٧٨٣٤١	أصول ثابتة	١١	١٩٦٢٢٦٩	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦
١٠٣٥٤٥٦	أراضي	١١١		بضاعة بالطريق	١٣٨
٢٩٢٣٤٣٧	مباني وإنشاءات ومرافق وطرق	١١٢		إقراض طويل الأجل	١٤
١٦٦١٧٤٣٢	آلات ومعدات	١١٣		إقراض محل طويل الأجل	١٤١
٣٥٠٨٧٣٧	وسائل نقل وانتقال	١١٤		إقراض خارجي طويل الأجل	١٤٢
١٥١٤٦١٠	حد وثائق	١١٥	٤٤٧٢٩٤٢	استثمارات مالية	١٥
١٦٦٧٢٨	إثبات ومعدات مكتب	١١٦		استثمارات في سندات حكومية	١٥١
	ثروة حيوانية ومائية	١١٧		استثمارات في أوراق مالية محلية	١٥٢
	نفقات إيرادية مؤجلة	١١٨		استثمارات في أوراق مالية أجنبية	١٥٣
	مصرفيات ما قبل التشغيل			مستودق الاستثمار	١٥٤
	م. فترة التبرية للأهلات		١٨٦٧٨٣٧	استثمارات في شركات شقيقة	١٥٥
	م. إيرادات مؤجلة		١٧٠٦٢٨٦	مدينون	١٦
	م. مصرفيات عملة إعلانات			حسابات	١٦١
	م. تأسيس			أوراق قبض	١٦٢
	م. أخرى مرسلة		١٢	مدينون متوهمين	١٦٣
٧١٥٦٢٣٢٧	مصرفيات		١٦١٥٤٦	جاري في شركات شقيقة	١٦٥
	فحش التنفيذ		٥٤٩٨٥٨٥٨	حسابات مدينة مختلفة	١٧
	تكوين سلع	١٢١		مدينون مختلفون	١٧١
٣٣٥٠٩٠٦	انفاق استثماري	١٢٢	٤٧١٤٥٦٨٨	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢
٦٨٢١٢٤٦٦	المخزون	١٢٣	٧٨٤٠١٧٠	إيرادات جارية وتخصيصية	١٧٣
٣٣٧٠٤٢٨٨		١٢٤		مستحقة	
			١٢٠٠١٠٤١١	تقديرات بالصندوق والبنوك	١٨
٢٨٧٨٠١٩	خامات	١٣١١		تقديرات بالصندوق	١٨١
١٧٦٧٦٨	وقود	١٣١٢	١٦٤٩٨٠٤٦	بنك حساب جاري	١٨٢
٢٢٨٣١٨٤٩	قطع غيار ومعدات	١٣١٣	١٠٣٥٠٦٣٦٥	بنك ودائع لاجل أو يؤخذ	١٨٣
٣٠٥١١١٠٩	مواد تمهيد وتغليف	١٣١٤		بنوك تأمين خطابات ضمان	١٨٤
١٦٥٠١٠	مخلفات	١٣١٥		العجز المرحل	٢٢٨
	إنتاج غير تام	١٣٢		الأرصدة الشاذة	
١٧٧٥٩٤٤	إنتاج تام	١٣٣	١٥٠٢٩٢٨	مدينون	٢٦١
١١٨١٠	بضائع لدى الغير	١٣٤		دائنون متوهمين	٢٦٢
	بضائع بفرض البيع	١٣٥		أرصدة دلتة أخرى	٢٧٢
			٤٨٨٢٨٦٠٥٢	إجمالي الأصول	٩٩٩٩

تابع الميزانية العمومية عن السنة المالية المنتهية في ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (١) .

رقم الشركة [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] القطاع التابعة له [] [] [] [] القلتون الخاضعة له [] []

الدليل الحسابي	البيان	الرصيد	الدليل الحسابي	البيان	الرصيد
٤١	إيرادات النشاط الجاري		٢٢	المصرف من المستندات السلعية	٢٢٤٢٨٩٨٨
٤١١	مبيعات إنتاج تام	٧٠٢٢٨٣٥٢			
٤١١٦	مبيعات أجرة		٢٥	الفوائد	٢٥٨٩٦٨١٠
٤١٦	إيرادات تشغيل للغير	٢٢٧٧٧	٢٥١١	رسوم جمركية	..
٤١٧	خدمات معاغة	٥٨٧٢٥	٢٥٢	إهلاك صناعي	..
٤٢١	تكلفة الإنتاج للكربات	٤٦٤٦٢٠٠٠	٢٥٥	الفوائد المالية	١٣٧٤٩
	المعاغة أو تكلفة المبيعات		٢٥٦	الفوائد الخارجية	٢٥٧٥٩٣٢
٤٥	مجمل فائض الإنتاج	٢٢٩٥٨٠٢٢	٢٥٨	مصرفات تمويلية	..
٤٦	مجمل فائض الإنتاج والمخزيرة	١٤٦٧٥٠٢٢	٢٦	الضرائب	..
			٢٥٩	الضرائب الداخلية	..
			٢٨	الفائض	..
			٢٨١	الفائض القابل للتوزيع	١٧٤١٨١٨١
			٢٨١٢	الموز الجاري	..
٩٩٩٩	الإجمالي	١٥٥٥١٤٩٠٩	٩٩٩٩	الإجمالي	٢٧٤٢٧٣٥٠
			٥١	عدد الأسهم	١٠٠٠٠٠٠٠
			٥٢	القيمة الاسمية للسهم	٤٠٠
			٥٣	العائد الموزع	٦٩
			٥٤	القيمة السوقية للسهم	٩٠٠
			٥٥	القيمة الحقيقية للسهم	٧٧٠٦

ثالثا - النسب وطرق حسابها للوحدة الاقتصادية (١) :

استعراض كل النسب وطرق حسابها أيا وتفصيلا لا داعي له ، وإنما يكفي بعرض لبعض منها للإيضاح فقط :

$$١ - \text{نسبة التداول} = \frac{\text{أصول متداولة}}{\text{خصوم متداولة}}$$

تتمثل بنود الأصول المتداولة في :

الدليل الحسابي	الخصوم المتداولة
٢٥	• بنود دائنة
٢٥١	سحب على المكشوف
٢٥٢	قروض قصيرة الأجل بضمائم
٢٥٣	جاري دائنون مقابل اعتمادات مستندية

الدليل الحسابي	الأصول المتداولة
١٣	• المخزون
١٣١١	خامات
١٣١٢	وقود
١٣١٣	قطع غيار ومهمات

الأصول المداولية	الدلائل الحسابية	الخصوم المداولية	الدلائل الحسابية
مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤	● دائنون	٢٦
مخلفات	١٣١٥	موردين	٢٦١
إنتاج غير تام	١٣٢	أوراق دفع	٢٦٢
إنتاج تام	١٣٣	دائنون متنوعون	٢٦٣
بضائع لدى الغير	١٣٤	دائنون التوزيعات	٢٦٤
بضائع بغرض البيع	١٣٥	● حسابات دائنة مختلفة	٢٧
اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦	دائنون مختلفون	٢٧٢
بضاعة بالطريق	١٣٨	لرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
● استثمارات مالية	١٥	مصرفات جارية وتخصمية مستحقة	٢٧٤
استثمارات في سندات حكومية	١٥١	مكتب بيع الأسهم	٢٧٩
استثمارات في أوراق مالية	١٥٢	● مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٢٧
استثمارات اجنبية	١٥٣		
استثمارات في شركات شقيقة	١٥٥		
● مدينون	١٦		
عملاء	١٦١		
أوراق قبض	١٦٢		
مدينون متنوعون	١٦٣		
جارى شركات في شقيقة			
حسابات مدينة مختلفة	١٧		
مدينون مختلفون	١٧١		
أرصدة مدينة أخرى	١٧٢		
إيرادات جارية وتخصمية مستحقة	١٧٣		
● نقدية بالبنوك والصندوق	١٨		
نقدية بالصندوق	١٨١		
بنك حساب جارى	١٨٢		
ودائع لأجل أو بإخطار	١٨٣		

٢ - نسبة السيولة السريعة = الأصول المتداولة
الخصوم المتداولة

الأصول المداولية	الدلائل الحسابية	الخصوم المداولية	الدلائل الحسابية
استثمارات في أوراق مالية	١٥٢	سحب على المكشوف	٢٥١
استثمارات اجنبية	١٥٣	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢
أوراق قبض	١٦١	جارى دائن مقابل اعتمادات	٢٥٣
أوراق قبض	١٦٢	موردين	٢٦١
مدينون متنوعون	١٦٣	أوراق دفع	٢٦٢
مدينون مختلفون	١٧١	دائنون متنوعون	٢٦٣
أرصدة مدينة أخرى	١٧٢	دائنون التوزيعات	٢٦٤
إيرادات جارية وتخصمية مستحقة	١٧٣	دائنون مختلفون	٢٧٢

الأصول	الدليل	الخصوم	الدليل
المقابلة	الحسابي	المقابلة	الحسابي
نقدية بالصندوق	١٨١	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٢
ملك حساب جاري	١٨٢	مصرفات جارية تخصصية مستحقة	٢٧٤
ودائع لأجل بإخطار	١٨٣	مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٢٢

٢ - المعدل النقدي = $\frac{\text{نقدية بالصندوق والبنك}}{\text{خصوم مقابلة}}$

الأصول	الدليل	الخصوم	الدليل
المقابلة	الحسابي	المقابلة	الحسابي
نقدية بالصندوق	١٨١	سحب على المكشوف	٢٥١
بنك حساب جاري	١٨٢	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢
بنك ودائع لأجل أو بإخطار	١٨٣	جاري دائنون مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣
بنوك تأمين خطابات ضمان	١٨٤	موردين	٢٦١
		أوراق دفع	٢٦٢
		دائنون متوقعون	٢٦٣
		دائنو التوزيعات	٢٦٤
		دائنون مختلفون	٢٧٢
		أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
		مصرفات جارية وتخصصية	٢٧٤
		مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٢٢

٤ - معدل دوران رأس المال العامل = $\frac{\text{إجمالي المبيعات}}{\text{رأس المال العامل}}$

= $\frac{\text{صافي مبيعات إنتاج تام + إيرادات تشغيل للغير + خدمات مباحة}}{\text{مجموع الأصول المقابلة}}$

الأصول	الدليل	الخصوم	الدليل
المقابلة	الحسابي	المقابلة	الحسابي
مبيعات إنتاج تام	٤١١	المخزون	١٣
إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	استثمارات مالية	١٥
خدمات مباحة	٤١٧	مدينون	١٦
		حسابات مدينة مختلفة	١٧
		نقدية بالبنك والصندوق	١٨

٥ - معدل دوران المخزون من المستلزمات السلعية

= $\frac{\text{المصرف من المستلزمات السلعية}}{\text{مخزون العام الحال من المستلزمات السلعية + مخزون العام الماضي - ٢}}$

الأصول	الدليل	الخصوم	الدليل
المقابلة	الحسابي	المقابلة	الحسابي
المصرف من المستلزمات السلعية	٣٢	مخزون العام الحال	١٣١١
		خامات	

الأصول المداولية	الدليل المحاسبي	الخصوم المداولية	الدليل المحاسبي
	١٣١٢	وقود	
	١٣١٣	قطع غيار ومهمات	
	١٣١٤	مواد تعبئة وتغليف	
	١٣١٥	مخالفات	
		+	
		مخزون العام السابق ÷ ٢	

٦ - معدل دوران المخزون من الإنتاج التام

$$= \frac{\text{تكلفة الإنتاج التام للكميات المباعة (أي المبيعات بسعر التكلفة)}}{\text{متوسط المخزون من الإنتاج التام}}$$

الدليل المحاسبي	المخزون من الإنتاج العام الحالي + المخزون من الإنتاج التام السابق ÷ ٢	الدليل المحاسبي	تكلفة الإنتاج للكميات المباعة
١٣٣		٤٢١	
٥٧			

وأبعا - نتائج النماذج المعيارية للشركة (١) :
 أولاً : نسبة السيولة المالية :

البيانات	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
نسبة التداول	٠,٠٠	٢,١٧	٤,٦٤	٢,٢٦	٢,٢٨
نسبة الجيول السريعة	٠,٠٠	٢,٦٥	٢,٩٢	١,٥٦	٢,٣٦
المعدل النقدي	٠,٠٠	٢,٣١	٢,٦٤	٠,٩١	١,٧٣

وقد تم حساب النسب المالية للنموذج من ميزانية الوحدة على النحو التالي :

$$\text{نسبة التداول} = \frac{٧١١-٧١٤٧٧}{٤٥٤٤٥٢٣٣} = ٤,٦٤\%$$

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{١٧٨٣٦٧-٣٩}{٤٥٤٤٥٢٣٣} = ٢,٩٢\%$$

$$\text{المعدل النقدي} = \frac{١٢٠٠١-٤١١}{٤٥٤٤٥٢٣٣} = ٢,٦٤\%$$

وقد أظهر النموذج ثلاثة انحرافات موجبة لصالح الوحدة لنسب السيولة لعام ١٩٨٨ . وهي بالترتيب ٢,٢٨ ، ٢,٣٦ ، ١,٧٣ .
 وذلك نتيجة مقارنة النسب المالية للوحدة وهي بالترتيب ٤,٦٤ ، ٢,٩٢ ، ٢,٦٤ ، بالنسب المعيارية للقطاع والمستخرجة بمعرفة
 الحاسب وهي بالترتيب ٢,٢٦ ، ١,٥٦ ، ٠,٩١ .

هذا وألحق الباحث بالنموذج خاتمة للنسب المالية لعام ١٩٨٧ تمكن للحلل من معرفة المزيد من الدراسات كالوقوف على الاتجاهات عند مقارنة عام ١٩٨٨ لعام ١٩٨٧ وهكذا . كما يمكن مقارنة نتائج هذا النموذج للشركة (أ) بنتائج النموذج المقابل له للشركة (ب) والشركات الأخرى التابعة للقطاع .

ثانياً - معيير الكفاءة :

الانحراف	نسبة معيارية	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٦	البيان
٦٢,٢٣	٧٠,٧٥	٨,٥٢	٢٧,٠٧	٠,٠٠	متوسط فترة التحصيل
٠,٥٨	١,٣٩	٠,٨١	٠,٥٠	٠,٠٠	معدل دوران المخزون من المستلزمات السلمية
٣١,١٠	٧٣,٧٤	٤٢,٦٤	٤٧,٥٤	٠,٠٠	معدل دوران المخزون من الإنتاج التام
٠,٦١	٠,٩٤	٠,٢٢	٠,٣٧	٠,٠٠	معدل دوران رأس المال العامل
٠,١٩	٠,٣٣	٠,١٤	٠,١٧	٠,٠٠	معدل دوران الأصول

وقد تم حساب النسب المالية للنموذج من ميزانية الوحدة على النحو التالي :-

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{٥٩٩١٧٣٠٠}{٧٠٣٢٨٢٥٢} = ٨,٥٢$$

$$\text{معدل دوران المخزون من المستلزمات} = \frac{٢٢٤٢٨٩٨٨}{٢٧٦٥٨٩٣٩} = ٠,٨١$$

$$\text{معدل دوران المخزون من الإنتاج التام} = \frac{٤٦٤٦٢٠٠}{١٠٨٩٥٣٦} = ٤٢,٦٤$$

$$\text{معدل دوران رأس المال العامل} = \frac{٧٠٤١٩٨٥٤}{٢١١٠٧١٤٢٧} = ٠,٣٣$$

$$\text{معدل دوران الأصول} = \frac{٧٠٤١٩٨٥٤}{٤٨٨٢٨٦٠٥٢} = ٠,١٤$$

وقد أظهرت نموذج معايير الكفاءة خمس انحرافات سلبية في غير صالح الوحدة لمجموعة النسب المدرجة بالنموذج وهي بالترتيب :
 - ٦٢,٢٣ % ، ٠,٥٨ % ، ٣١,١٠ % ، ٠,٦١ % ، ٠,١٩ % نتيجة مقارنة النسب المالية للوحدة لعام ١٩٨٨ بالنسب المعيارية للقطاع .

ثالثاً : مؤشرات تقييم الهيكل التمويلي ونسب المديونية

الانحراف	نسبة معيارية	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٦	البيان
٠,٢١	٠,٢٥	٠,٤٦	٠,٣١	٠,٠٠	١ - إجمالي ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل الكلي طويل الأجل .
٠,١٦	٥,٦٤	٥,٨٠	١١,٤٣	٠,٠٠	٢ - عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة الثابتة .
١,٧٠	٢,٢٤	٣,٩٤	٢,٥١	٠,٠٠	٣ - إجمالي الديون إلى حقوق الملكية .
٣٠,٦٢	٣١,٤٤	٠,٨٢	١,١٩	٠,٠٠	٤ - صافي رأس المال العامل إلى القروض طويلة الأجل .
٠,١٠	٠,٤١	٠,٥١	٠,٤١	٠,٠٠	٥ - نسبة التمويل الخارجي إلى التمويل الكلي .
٢٤,١٨	٢٤,٩٤	٠,٧٦	٠,٩٨	٠,٠٠	٦ - نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مضافاً إليها مشروعات تحت التنفيذ إلى القروض طويلة الأجل .
١٩,٤١	١٩,٨٢	٠,٤١	٠,٩٣	٠,٠٠	٧ - نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعداً منها مشروعات تحت التنفيذ إلى القروض طويلة الأجل .

وقد تم استخراج المؤشرات كالآتي :-

- ١ - نسبة إجمال الدين طويلة ومتوسطة الأجل إلى تمويل كل طويل الأجل .

$$٠,٤٦ = \frac{٢٠٢٨٢١٢٢٢}{٤٤٢٨٤٠٨١٩}$$
- ٢ - عدد مرات تغطية القوائد .

$$٥,٨٠ = \frac{١٥٠٠٨٣٦٢}{٢٥٨٩٦٨١}$$
- ٣ - إجمال الدين إلى حقوق الملكية .

$$٣,٩٤ = \frac{٢٤٨٢٦٦٤٦٥}{٦٣٠٥٤٩٤٤}$$
- ٤ - صافي رأس المال العامل إلى قروض طويلة .

$$٠,٨٢ = \frac{١٦٥٦٢٦١٩٤}{٢٠٢٨٢١٢٢٢}$$
- ٥ - نسبة التمويل الخارجي إلى التمويل الكلي .

$$٠,٥١ = \frac{٢٤٩٠٢٥٨٨٦}{٤٨٨٢٨٦٠٥٢}$$
- ٦ - نسبة أصول ثابتة بعد إهلاك مضافاً لها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة ومتوسطة .

$$٠,٧٦ = \frac{١٥٤٣٧٨١٩٢}{٢٠٢٨٢١٢٢٢}$$
- ٧ - نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعداً منها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة الأجل ومتوسطة .

$$٠,٤١ = \frac{٨٢٨١٤٨٥٠}{٢٠٢٨٢١٢٢٢}$$

- وقد أظهر النموذج أربعة انحرافات موجبة وثلاثة انحرافات سالبة .

رابعاً - مؤشرات الربحية :

البيانات	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة معيارية	الانحراف
صافي الربح إلى حقوق المساهمين	٠,٠٠	٠,٣١	٠,٢٠	٠,١٥	٠,٠٥
ربحية الجنيه من المبيعات	٠,٠٠	٠,٢٥	٠,٢١	٠,٢٢	٠,٠١-
العائد على الاستثمار	٠,٠٠	٠,٠٥	٠,٠٣	٠,٠٣	٠,٠٠

وقد تم استخراج النسب على النحو التالي :

- صافي الربح إلى حقوق المساهمين

$$٠,٢٠ = \frac{١٢٤٨١٦٨١}{٦٣٠٥٤٩٤٤}$$
- ربحية الجنيه من المبيعات

$$٠,٢١ = \frac{١٤٦٧٥٠٢٢}{٧٠٤١٩٨٥٤}$$
- العائد على الاستثمار

$$٠,٠٣ = \frac{١٢٤١٨٦٨١}{٤٨٨٢٨٦٠٥٢}$$

وقد أظهر النموذج ثلاث نتائج للشركة (١) هي :

- انحراف موجب قدره (٠,٠٥) لعلاقة صافي الربح إلى حقوق المساهمين .

- انحراف سالب قدره (-٠.٠١) لربحية الجنيه من المبيعات .
- عدم وجود انحرافات للماند على الاستثمار .

خامساً - مؤشرات زده سكور واحتمالات الاختفاق المالي :

المحلق	معامل زد	النسبة	البيان
٠,٤١	١,٢٠	٠,٣٤	١ - صافي رأس المال العامل إجمالي الأصول
٠,٠٧	١,٤٠	٠,٠٥	٢ - الفائض المحتجز إجمالي الأصول
٠,١٠	٣,٣٠	٠,٠٣	٣ - الأرباح قبل الفوائد والضرائب إجمالي الأصول
٠,١٣	٠,٦٠	٠,٢١	٤ - القيمة السوقية للأسهم إجمالي الخصوم
٠,١٤	٠,٩٩	٠,١٤	٥ - إجمالي المبيعات إجمالي الأصول
٠,٨٥			إجمالي النسب

تم استخراج نتائج النموذج على النحو التالي :

(١) بالنسبة للنسب التحليلية الخمس :-

$$\begin{aligned}
 ٠,٣٤ &= \frac{١٦٥٦٢٦١٩٤}{٤٨٨٢٨٦٠٥٢} = ١ - صافي رأس المال العام / إجمالي الأصول \\
 ٠,٠٥ &= \frac{٢٣٠٥٤٩٤٤}{٤٨٨٢٨٦٠٥٢} = ٢ - الفائض المحتجز / إجمالي الأصول \\
 ٠,٠٣ &= \frac{١٥٠٠٨٣٦٢}{٤٨٨٢٨٦٠٥٢} = ٣ - الفوائد / إجمالي الأصول \\
 ٠,٢١ &= \frac{٩٠٠٠٠٠٠٠٠}{٤٢٥٢٣١١٠٨٠٠} = ٤ - القيمة السوقية للأسهم / إجمالي الخصوم \\
 ٠,١٤ &= \frac{٧٠٤١٩٨٥٤}{٤٨٨٢٨٦٠٥٢} = ٥ - للمبيعات / إجمالي الأصول
 \end{aligned}$$

(ب) بالنسبة للمقياس العام (إجمالي النسب) وذلك بتطبيق معادلة Z - SCORE على الوحدة الاقتصادية ، وعلى النحو التالي :

$$\begin{aligned}
 Z &= 1.20 \times .34 + 1.40 \times .03 + 3.30 \times .03 + .60 \times .21 + .99 \times .14 \\
 &= .41 + .07 + .10 + .13 + .14 \\
 &= .85
 \end{aligned}$$

هذا ويتم مقارنة إجمالي النسب على مستوى الوحدة بالمقياس المعياري العام على مستوى القطاع . كما يمكن مقارنة نتائج هذا النموذج بالنتائج التي أظهرتها الشركات الأخرى التابعة للقطاع وهي شركة (ب) و (جـ) محل الدراسة .

سادساً - معيار السوق :

الفروق	معياري	محقق	البيان
٠,٤٤	٠,٨٠	١,٢٤	ربحية الاسهم
٠,٧٥	٠,٦٨	١,٤٣	القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم
٢,٨٣	٤,٩٣	٧,٧٦	القيمة الحقيقية للسهم

تم استخراج نتائج النموذج على النحو التالي :
(١) بالنسبة للمحقق :

$$١ - ربحية السهم = \frac{١٢٤١٨٦٨١}{١.٠٠٠.٠٠٠} = ١,٢٤$$

$$٢ - القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم = \frac{٩}{٦,٣١} = ١,٤٣$$

$$٣ - القيمة الحقيقية للسهم = \frac{٧٧٦}{١.٠٠} = ٧,٧٦$$

(ب) وبإجراء مقارنة المحقق بالمعيارى أمكن تحديد فروق موجبة للمعايير الثلاثة هي بالترتيب : ٠,٤٤ ، ٠,٧٥ ، ٢,٨٣ .

(ج) يلاحظ أنه تم استخراج :

$$\text{القيمة الدفترية للسهم} = \frac{٦٣٠٥٩٩٤}{١.٠٠٠.٠٠٠} = ٦,٣١$$

$$\text{القيمة السوقية للسهم} = \frac{٩.٠٠}{١.٠٠} = ٩,٠٠$$

سابعاً : مؤشرات النمو

البيان	السنة السابقة	السنة الحالية	التغير أو النمو	نسبة النمو
١ - حجم المبيعات	٦٢٩٢٤٩٩٨,٠٠	٧٠٤١٩٨٥٤,٠٠	٧٤٩٤٨٥٦,٠٠	٠,١٢
٢ - حقوق الملكية	٦٠٤٦٩٤٦٢,٠٠	٦٢٠٥٤٩٤٤,٠٠	٢٥٨٥٤٨٢,٠٠	٠,٠٤
٣ - الأرباح الكلية	١٨٧٥٠٧٩٩,٠٠	١٢٤١٨٦٨١,٠٠	٦٢٢٢١١٨	٠,٣٤
٤ - العائد الموزع	١٠٩,٠٠	٦٩,٠٠	-٤٠	٠,٣٧

يظهر النموذج النتائج التالية لعام ٨٨ مقارنة بعام ١٩٨٧ :

١ - نمو موجب في حجم المبيعات بنسبة مقدارها ١٢٪ .

٢ - نمو موجب في حقوق الملكية بنسبة مقدارها ٠,٤٪ .

٣ - نمو سالب في الأرباح الكلية بنسبة مقدارها ٠,٣٤٪ .

٤ - نمو سالب في العائد الموزع بنسبة مقدارها ٣٧٪ .

ثامناً : اهم النسب والمؤشرات موضع اهتمام الإدارة :

البيان	النسبة (المؤشر)	محقق	معياري	انحراف
التحليل المالي قصير الاجل السيولة	نسبة التداول	٤,٦٤	٢,٣٦	٢,٢٨
	نسبة السيولة	٣,٩٢	١,٥٦	٢,٣٦
	المعدل النقدي	٢,٦٤	٠,٩١	١,٧٣
كفاءة رأس المال	معدل دوران المخزون من الإنتاج التام	٤٢,٦٤	٧٣,٧٤	٣١,١٠
	معدل دوران المخزون من مستلزمات سليمة	٠,٨١	١,٣٩	٠,٥٨
	متوسط فترة التحصيل	٨,٥٢	٧٠,٧٥	٦٢,٢٣
	معدل دوران رأس المال العامل	٠,٣٢	٠,٦٤	٠,٦١
	معدل دوران الأصول	٠,١٤	٠,٣٢	٠,١٩
التحليل المالي طويل الاجل مؤشرات تقييم الهيكل	إجمالي ديون طويلة ومتوسط الأجل إلى التمويل طويل الأجل	٠,٤٦	٠,٢٥	٠,٢١
	إجمالي الديون إلى حقوق الملكية	٣,٩٤	٢,٢٤	١,٧٠
التمويل ونسب المديونية الربحية	نسبة التمويل الخارجي إلى تمويل كلي	٠,٥١	٠,٤١	٠,١٠
	معدل العائد على الاستثمار	٠,٠٣	٠,٠٣	٠,٠٠
	معدل العائد على حقوق الملكية	٠,٢٠	٠,١٥	٠,٠٥
	ربحية الجنيه من المبيعات	٠,٢١	٠,٢٢	٠,٠١
ربحية الأصول والأموال المستثمرة				

انحرافات موجبة للوحدة الاقتصادية وذلك لكل من نسب إجمالي الدين طويل الأجل إلى التمويل الطويل الأجل ، وإجمالي الدين إلى حقوق الملكية ، والتمويل الخارجي إلى التمويل الكلي .

٢ - بالنسبة لمؤشرات الربحية : يلاحظ ظهور ثلاث نتائج مغايرة ، فنشاهد عدم وجود أي انحرافات بالنسبة لمعدل العائد على الاستثمار ، وانحراف موجب لمعدل العائد على حقوق الملكية ، وانحراف سالب لربحية الجنيه من المبيعات .

يظهر النموذج ملخص نتائج النماذج المعيارية السابقة وذلك في ظل مقارنة المحقق بالمعياري

١ - بالنسبة لمؤشرات التحليل المالي قصير الأجل يلاحظ ظهور انحرافات موجبة للوحدة الاقتصادية ، وذلك بالنسبة لمؤشرات السيولة : نسبة التداول والسيولة والمعدل النقدي ، أما بخصوص كفاءة رأس المال يلاحظ تسجيل انحرافات سالبة لكافة مؤشرات الكفاءة .

٢ - بالنسبة لمؤشرات التحليل المالي طويل الأجل (تقييم الهيكل التمويل ونسب المديونية) : يلاحظ ظهور

تابع الميزانية العمومية عن السنة المنتهية في ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (ب) :

رقم الشركة [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] القطاع التابعة له ١ القانون الخاضعة له ٢

الرصيد	البيانات	الدليل المحاسبي	الرصيد	البيانات	الدليل المحاسبي
---	رأس المال	٢١	---	دائنون	٢٦
١١٥٩٢٣٨٤	رأس المال المملوك	٢١١	٣٠٢٥٩٩٢	موردون	٢٦١
---	مساهمة الحكومة	٢١٢	---	أوراق دفع	٢٦٢
---	م. الإصدار	٢١٣	٦٠٧٢٨٥٠	دائنون متنوعين	٢٦٣
---	الاحتياطيات والفلتس	٢٢	٥٥٨٧٧٤٢	دائنو التوزيعات	٢٦٤
---	المحتجز		---	حصة المساهمين	٢٦٤١
٢٢٦٥٦١٢	احتياطي قانوني	٢٢١	---	حصة الدولة المساهمة	٢٦٤٢
٢١٦٣٧٣٨	احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢٢٢	---	حسابات الشركات الزبيلة	٢٦٥
٢٦٧٩٧٠٢	احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية	٢٢٣	---	حسابات دائنة مختلفة	٢٧
٢٣٠٠٠٠	احتياطي عام	٢٢٤	١٧٩٥٠٦٥٨	دائنون مختلفون	٢٧٢
---	احتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	٥٩٨٢٧٤	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣
٦١٩٢٢٩٨	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	٧٢٦٦٨٧٦	مصرفات جارية تخصصية	٢٧٤
٥٣٤٧٢٩٥	احتياطيات أخرى	٢٢٧	---	مستعقة	
---	فلتس مريح	٢٢٨	---	الأرصدة الشاذة	
	المخصصات	٢٣	٣٧٧٠٢٣	علاء	١٦١
٤٦٧٠٩٠٨٤	مخصص الإهلاك	٢٣١	---	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢
٨٦٥٠٠٠	مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٢			
١٨٥٠٠٠	مخصص تعيين ملكوك في تحصيلها	٢٣٣			
٢٢٢٢٠٠٠	مخصصات أخرى	٢٣٤			
---	مخصص فروق تدير عملة	٢٣٦			
---	مخصص طوارئ	٢٣٧			
---	قروض طويلة الأجل	٢٤			
٩١٤٤٠٠٣	قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١			
٤١٢٧٨٣٥٧	قروض خارجية طويلة الأجل	٢٤٢			
---	قروض متوسطة الأجل	٢٤٣			
---	بنوك دائنة	٢٥			
٢٩٦٩٤٣٤	سحب على المكشوف	٢٥١			
---	قروض قصيرة الأجل يضمن	٢٥٢			
---	جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣	١٧٦٨٥٥٢٢٣	إجمالي الخصوم	٩٩٩٩

حساب العمليات الجارية عن السنة المالية المنتهية في ١٩٨٨/١٢/٣١ لشركة (ب)

رقم الشركة [] القطاع التابعة له [١] القانون الخاضعة له [٣]

الرصيد	البيانات	الدليل المحاسبي	الرصيد	البيانات	الدليل المحاسبي
٤٨٢٢٩٠١٨	المصرف من المستلزمات	٣٢	--	إيرادات النشاط الجارى	٤١
٢٢٧٢٩١٧	الفوائد	٣٥	٨٨٥٠١٣٢٩	مبيعات إنتاج تام	٤١١
--	رسوم جمركية	٣٥١١	--	مبيعات آجلة	٤١١٦
--	إهلاك صناعى	٣٥٢	٤١٤٥	إيرادات تشغيل للغير	٤١٦
١٧٠١١٠٤٦	الفوائد المحلية	٣٥٥	١٨٢١٠	خدمات مباحة	٤١٧
٥٧١٨٣٥٧	الفوائد الخارجية	٣٥٦	٦٥٨٢٤٠٠٠	تكلفة الإنتاج للكميات المباعة	٤٢١
--	مصرفات تمويلية	٣٥٨	--	أو تكلفة المبيعات	٤٥
--	الضرائب	٣٦	٢٢٦٩٩٨٣٩	مجمل فائض الإنتاج	٤٥
٣٢٤٠٩٤٩	الضرائب الداخلية	٣٦	٢١٨١٥١٠٠	مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة	٤٦
--	العائض	٣٨			
٦٦٠٨٣٧٣	الفائض القابل للتوزيع	٣٨١			
--	العجز الجارى	٣٨١٢			
٦٥٦٢٧٨٤٣	الإجمالي	٩٩٩٩	١٩٨٨٦٢٦٢٣	الإجمالي	٩٩٩٩
٥٧٩٦١٩٢	عدد الأسهم	٥١			
٠,٣	القيمة الاسمية للسهم	٥٢			
٠,٤١	العائد الموزع	٥٣			
٢,٤٥	القيمة السوقية للسهم	٥٤			
٧,١٥	القيمة الحقيقية للسهم	٥٥			

ثانيا : نتائج النماذج المعيارية للشركة (ب) :

اولا : نسبة السيولة المالية :

البيانات	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة عيارية	الانحراف
نسبة التداول	٠,٠٠	٠,٩٣	١,٠٤	٢,٣٦	١,٣٢
نسبة السيولة السريعة	٠,٠٠	٠,٢٢	٠,٢٣	١,٥٦	١,٢٣
المعدل النقدي	٠,٠٠	٠,٠٤	٠,٠٢	٠,٩١	٠,٨٩

تم استخراج النسب المالية لعام ١٩٨٨ على النحو التالى :

$$١,٠٤ = \frac{٤٧٦٦٠٤٥}{٤٥٧٨٤٦٥٠} = \text{نسبة التداول}$$

$$٢ - \text{نسبة السيولة المبرومة} = \frac{١٠٤٢٩٩٥٠}{٤٥٧٨٤٦٥٠} = ٠,٢٣$$

$$٣ - \text{المعدل النقدي} = \frac{٩٧١٥٤٤}{٤٥٧٨٤٦٥٠} = ٠,٢١$$

وقد أظهر النموذج انحرافات سلبية في غير صالحي الوحدة ، وبمقارنتها بالوحدة الاقتصادية (أ) يتضح أن الوحدة (أ) في مركز أفضل ، وعلى كل حال الدراسة التحليلية تختلف حسب الهدف منها ، وكذلك الاستنتاج والتوصية والقرار .

للتلخيص : معايير الكفاءة :

الانحراف	نسبة عيارية	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٦	البيان
٤٠,٣٣ - ٠,٧٠	٧٠,٧٥ ١,٣٩	٢٠,٤٢ ٢,٠٩	٣١,١٨ ٢,٧٨	٠,٠٠ ٠,٠٠	متوسط فترة التحصيل معدل دوران المخزون
٢٤,٧٠	٧٣,٧٤	٩٨,٤٤	٥,٢٣	٠,٠٠	من المستلزمات السلعية معدل دوران المخزون
٠,٩٢	٠,٩٤	١,٨٦	١,٨٥	٠,٠٠	من الإنتاج التام معدل دوران رأس المال
٠,١٧	٠,٣٣	٠,٥٠	٠,٤٤	٠,٠٠	العامل معدل دوران الأصول

وقد أظهر النموذج انحرافا ساليا بالنسبة لمتوسط فترة التحصيل ، وانحرافات موجبة للمعايير الباقية ، وبمقارنة هذه الوحدة بالوحدة (أ) يتضح أن معايير الكفاءة لهذه الوحدة (ب) في مركز أفضل باستثناء معيار متوسط فترة التحصيل .
تم استخراج النسب المئوية لعام ١٩٨٨ على النحو التالي :

$$١ - \text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{٣٦٩٣٣١٥٩٢٠}{٨٨٥٠١٣٣٩} = ٣٠,٤٢$$

$$٢ - \text{معدل دوران المخزون من المستلزمات السلعية} = \frac{٤٨٣٣٩٠١٨}{٢٣١٣٣٩٧٠} = ٢,٠٩$$

$$٣ - \text{معدل دوران المخزون من الإنتاج التام} = \frac{٦٥٨٢٤٠٠٠}{٦١٨٦٩٥} = ٩٨,٤٤$$

$$٤ - \text{معدل دوران رأس المال للعامل} = \frac{٨٨٥٣٣٦٨٤}{٤٧١٢٦٠٤٥} = ١,٨٦$$

$$٥ - \text{معدل دوران الأصول} = \frac{٨٨٥٣٣٦٨٤}{١٧٦٨٥٥٢٢٢} = ٠,٥٠$$

ثالثا : مؤشرات تقييم الهيكل التمويلي ونسب المديونية

البيــــــــــــن	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة عيارية	الانحراف
١ - إجمالي ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل الكلي طويل الأجل	٠,٠٠	٠,٣٧	٠,٣٩	٠,٣٥	٠,١٤
٢ - عدد مرات تغطية الأرباح للفائدة الثابتة	٠,٠٠	٢,١٠	٢,٣٣	٥,٦٤	٣,٣١ -
٣ - إجمالي الديون إلى حقوق الملكية	٠,٠٠	٢,٧١	٣,١٦	٢,٢٤	٠,٩٢
٤ - صافي رأس المال العامل إلى القروض طويلة الأجل	٠,٠٠		٠,٠٤	٣١,٤٤	٣١,٤٠ -
٥ - نسبة التمويل الخارجي إلى التمويل الكلي	٠,٠٠	٠,٥٣	٠,٥٤	٠,٤٩	٠,١٣
٦ - نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مضافا إليها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة الأجل	٠,٠٠	١,٨٠	١,٦٠	٢٤,٩٤	٢٣,٣٤ -
٧ - نسبة الأصول الثابتة بعد الإهلاك مستبعدا منها مشروعات تحت التنفيذ إلى القروض طويلة الأجل	٠,٠٠	١,٦٣	١,٤٠	١٩,٨٢	١٨,٤٢ -

تم استخراج النسب لعام ١٩٨٨ على النحو التالي :

- ١ - نسبة إجمالي الديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى تمويل كل طويل الأجل = $\frac{٥٠٤٧٢٣٦٠}{١٣١٠٧٠٥٧٢}$ = ٠,٣٩
- ٢ - عدد مرات تغطية الفوائد = $\frac{١٧٣٨٨٨٢٥}{٧٤١٩٥٠٢}$ = ٢,٣٣
- ٣ - إجمالي الديون إلى حقوق ملكية = $\frac{٩٦٣٥٧٠١٠}{٣٠٤٧٢١٣٩}$ = ٣,١٦
- ٤ - صافي رأس المال العامل إلى قروض طويلة الأجل = $\frac{١٨٤١٣٩٥}{٥٠٤٧٢٣٦٠}$ = ٠,٠٤
- ٥ - نسبة التمويل الخارجي إلى التمويل الكلي = $\frac{٩٥٥٠١٨٢٠}{١٧٦٨٥٥٢٢٢}$ = ٠,٥٤
- ٦ - نسبة الأصول ثابتة بعد الإهلاك مضافا لها مشروعات تحت التنفيذ إلى قروض طويلة ومتوسطة = $\frac{٨٠٥٦٦٦٤}{٥٠٤٧٢٣٦٠}$ = ١,٦٠
- ٧ - نسبة أصول ثابتة بعد الإهلاك إلى قروض طويلة ومتوسطة الأجل = $\frac{٧٠٧٥٠٤١٢}{٥٠٤٧٢٣٦٠}$ = ١,٤٠
مستبعدا منها مشروعات تحت التنفيذ

رابعا : مؤشرات الربحية :

البيــــــــــــن	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨	نسبة عيارية	الانحراف
صافي الربح إلى حقوق المساهمين	٠,٠٠	٠,١٦	٠,٢٢	٠,١٥	٠,٠٧
ربحية الجنية من المبيعات	٠,٠٠	٠,٣١	٠,٢٥	٠,٢٢	٠,٠٣
العائد على الاستثمار	٠,٠٠	٠,٠٣	٠,٠٤	٠,٠٣	٠,٠١

تم استخراج النسب على النحو التالي :

٠,٢٢ =	$\frac{٦٦٢٨٣٧٣}{٣٠٤٧٢١٧٩}$	=	١ - صافي الربح إلى حقوق الساهمين
٠,٢٥ =	$\frac{٣١٨١٥١٠٠}{٨٨٥٢٣٦٨٤}$	=	٢ - ربحية الجنيه من المبيعات
٠,٠٤ =	$\frac{٦٦٢٨٣٧٣}{١٧٦٨٥٥٢٢٣}$	=	٣ - معدل العائد على الاستثمار

خامسا : مؤشرات زده سكر واحتمالات الخلفى للمالى :

المحقق	معامل زده	النسبة	
٠,٠١	١,٢٠	٠,٠١	١ - صالى رأس المال المابل إجمالى الاصول
٠,١٥	١,٤٠	٠,١١	٢ - الفائض المحتجز إجمالى الاصول
٠,٣٣	٣,٣٠	٠,١٠	٣ - الارياح قبل الفوائد والفتراب إجمالى الاصول
٠,٠٦	٠,٦٠	٠,١٠	٤ - القيمة السوقية للاسهم إجمالى الخصوم
٠,٥٠	٠,٩٩	٠,٥٠	٥ - إجمالى المبيعات إجمالى الاصول
١,٠٥			إجمالى النسب

تم استخراج النسب على النحو التالى :

٠,٠١ =	$\frac{١٨٤١١٣٩٥}{١٧٦٨٥٥٢٢٣}$	=	١ - صالى رأس المال العامل / إجمالى الاصول
٠,١١ =	$\frac{١٨٨٧٩٧٤٥}{١٧٦٨٥٥٢٢٣}$	=	٢ - الفائض المحتجز / إجمالى الاصول
٠,١٠ =	$\frac{١٧٢٨٨٨٢٥}{١٧٦٨٥٥٢٢٣}$	=	٣ - الفوائد / إجمالى الاصول
٠,١٠ =	$\frac{١٤٢٠٠٧٠٤٠}{١٤٦٢٨٣٠٩٤٠٠}$	=	٤ - القيمة السوقية للاسهم / إجمالى للخصوم
٠,٥٠ =	$\frac{٨٨٥٢٣٦٨٤}{١٧٦٨٥٥٢٢٣}$	=	٥ - المبيعات / إجمالى الاصول

سكسما : معالير السوق :

المحقق	معيلرى	محقق	البىسسان
٠,٢٤	٠,٨٠	١,١٤	ربحية السهم
٠,٢١	٠,٦٨	٠,٤٧	القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم
٢,٢٢	٤,٩٣	٧,١٥	القيمة الحقيقية للسهم

تم استخراج النسب على النحو التالي :

● القيمة الدفترية للسهم	=	$\frac{30472129}{5791197}$	=	٥,٢٦
● القيمة السوقية للسهم	=	$\frac{740}{100}$	=	٧,٤٥
● ربحية السهم	=	$\frac{6628377}{5791197}$	=	١,١٤
● القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم	=	$\frac{7,40}{5,26}$	=	١,٤٧
● القيمة الحقيقية للسهم	=	$\frac{6628377 \times 100}{97729,77}$	=	٧,١٥

سابعاً : مؤشرات النمو

البيان	السنة السابقة	السنة الحالية	التغير أو النمو	نسبة النمو
١ - حجم المبيعات	٦٤٥٢٥٤٧٧	٨٨٥٢٣٦٨٤	٢٣٩٩٨٢١٢	٠,٣٧
٢ - حقوق الملكية	٢٨٤٤١٠٤٥	٣٠٤٧٢١٢٩	٢٠٣١٠٨٤	٠,٠٧
٣ - الأرباح الكلية	٤٦٧٥٢٧٠	٦٦٢٨٣٧٢	٢٠٠٣١٠٣	٠,٤٣
٤ - العائد الموزع	٢٩	٤١	١٢	٠,٤١
٥ - القيمة السوقية	٣٠٨	٢٤٥	٦٣	٠,٢٠

يلاحظ بشأن النموذج التالي :

ظهور تغيرات (نمو) موجب للوحدة الاقتصادية (ب) وذلك حجم المبيعات وحقوق الملكية والأرباح الكلية والعائد الموزع ، ونمو سالب بالنسبة للقيمة السوقية . هنا ويلاحظ أن الباحث لم يسجل القيمة السوقية بالنسبة للوحدة الاقتصادية (١) .

ثالثاً : أهم النسب والمؤشرات موضع اهتمام الإدارة :

البيان	النسبة (المؤشر)	محقق	معياري	الانحراف
التحليل المالي قصير الأجل السيولة	نسبة التداول	١,٠٤	٢,٢٦	١,٢٢
	نسبة السيولة	٠,٧٣	١,٥٦	١,٢٣
	المعدل النقدي	٠,٠٢	٠,٩١	٠,٨٩
	معدل دوران المخزون من الإنتاج التام	٩٨,٤٤	٧٣,٧٤	٢٤,٧٠
	معدل دوران المخزون من مستلزمات	٢,٠٩	١,٣٩	٠,٧٠
كفاءة رأس المال العامل	سلبية	٣٠,٤٢	٧٠,٧٥	٤٠,٣٣ -
	متوسط فترة التحصيل	١,٨٦	٠,٩٤	٠,٩٢
	معدل دوران رأس المال العامل	٠,٥٠	٠,٣٣	٠,١٧
	معدل دوران الأصول	٠,٣٩	٠,٢٥	٠,١٤
	إجمالي ديون طويلة ومتوسطة الأجل إلى التمويل الكلي			
التحليل المالي طويل الأجل مؤشرات تقييم الهيكل				

البيـان	النسبة (المؤشر)	محقق	معيارى	الانحراف
التمويل ونسب المديونية	إجمالي الدين إلى حقوق الملكية	٣,١٦	٢,٢٤	٠,٩٢
الربحية	نسبة التمويل الخارجى إلى حقوق الملكية	٠,٥٤	٠,٤١	٠,١٣
ربحية الأصول والأموال	معدل العائد على الاستثمار	٠,٠٤	٠,٠٣	٠,٠١
المستثمرة	معدل العائد على حقوق الملكية	٠,٢٢	٠,١٥	٠,٠٧
	ربحية الجنيه من المبيعات	٠,٢٥	٠,٢٢	٠,٠٣

يلاحظ بشأن نموذج أهم النسب موضع اهتمام الإدارة للوحدة الاقتصادية (ب)

- ١ - بالنسبة لمؤشرات التحليل المالى قصير الأجل : ظهور انحرافات سلبية بالنسبة لمؤشرات السيولة (التداول - السيولة والمعدل النقدي) وذلك بعكس ما أظهرته الوحدة الاقتصادية (أ) . أما بخصوص كفاءة رأس المال فنشاهد وجود انحرافات موجبة لكافة معدلات الكفاءة ما عدا متوسط فترة التحصيل
- ٢ - بالنسبة لمؤشرات التحليل المالى طويل الأجل (مؤشرات تقييم الهيكل التمويل ونسب المديونية) يلاحظ تسجيل انحرافات موجبة لكل من نسب إجمالي الدين الطويلة إلى التمويل الكلى ، وإجمالي الدين إلى حقوق الملكية ، والتمويل الخارجى إلى حقوق الملكية .
- ٣ - مؤشرات الربحية : يلاحظ تسجيل انحرافات موجبة لمؤشرات الربحية الثلاث العائد على الاستثمار ، والعائد على حقوق الملكية وربحية الجنيه من المبيعات .

المحصلة النهائية ونتائج البحث :

الهدف العام من هذا البحث هو وضع نظام علمى وعملى متكامل لقياس الانحرافات والتقييم والتنبيه بال مراكز المالية لوحدة القطاع العام والخاص وذلك فى ضوء تحديد النسب المعيارية لكل قطاع ، وذلك من خلال إيجاد أسلوب متميز وشامل لاستخدامه على الحاسب الآلى للوصول إلى نسب معيارية للقطاع تقارن بالنسب التحليلية للوحدة لتحديد معدلات الانحرافات سواء السالبة أو الإيجابية وهذا هو الهدف القريب . أما الهدف الأعمق فإنه يتمثل فى توضيح الموقف المالى لشركات القطاع العام والخاص الذى يعطى دلالة قوية للمجتمع للوقوف على مدى قوة الإنتاجية الفعلية وقياسها ومعالجة أى انحراف أو تقصير .

وفى الختام يوصى الباحث الوحدات الاقتصادية على اختلافها الشركات والبنوك العامة والخاصة ، على تدريب راسمى السياسات ومتخذى القرارات على إجراء التحليلات المالية المختلفة ، واستخدام النسب المالية الملائمة وتعميق مفاهيم الأغراض المستهدفة من النسب المالية .

المراجع

- ١ - الجمعية المصرية للإدارة المالية ، « مجلة الإدارة المالية » ، عدد خاص عن المؤشرات المحاسبية العديدين الرابع من السنة الثالثة والأول من السنة الرابعة ديسمبر ١٩٧٤ / يناير ١٩٧٥ .
- ٢ - مجلة التشريع المالي والضريبي - « النسب المبسطة والمركبة في التحليل المالي » عدد ١٥٢ فبراير ١٩٦٩ .
- ٣ - البنك الأهلي المصري ، « النشرة الاقتصادية للبنك الأهلي المصري » ، إدارة البحوث الاقتصادية . العدد الأول . الثالث لعام ١٩٨٢ .
- ٤ - الأهرام الاقتصادي ، « خسائر شركات القطاع العام » ، مؤسسة الأهرام ١٥ مايو ١٩٨٠ .
- ٥ - طلال أبو غزالة ، مؤسسة الثقافة والفنون ، « مدلول البيانات المحاسبية لرجل الأعمال » ، أبو ظبي - فبراير ١٩٨٦ .
- ٦ - دكتور يحيى أحمد مصطفى قللى . دكتور زكريا محمد الصادق إسماعيل « نحو نموذج متكامل للتقييم والتنبؤ بالمركز المالية في وحدات القطاع العام » ، بحث منشور إدارة البحوث ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، ١٩٨٤ .
- ٧ - مجلة المال والتجارة ، د . هبى حسن نوفل ، « معالجة المصرفية للديون المتعثرة » ٥ فبراير ١٩٩٠ ، العدد ٢٥٠ .
- ٨ - مجلة البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، ١ . د . حسن حسنى ، « بدائل مقترحة لتسوية أرصدة المديونية بالقطاع العام » ، العدد الثاني ، ١٩٨٧ .

المراجع الأجنبية

- ALTMAN, EDWARD, « FINANCIAL RATIOS, DISCRIMINANT ANALYSIS AND THE PREDICTION OF CORPORATE BANKRUPTCY » THE JOURNAL OF FINANCE, SEP. 1968 .
- BAXTER, NEVINS, « LEVERAGE, RISK OF RUIN AND THE COST OF CAPITAL » THE JOURNAL OF FINANCE, SEP. 1967 .



دراسة أثر بعض المتغيرات على مستوى الصحة النفسية للمديرين

د. عبد القادر همام

دراسة ميدانية

بالتطبيق على قطاع الطيران المدني بجمهورية مصر العربية

(القطاع الحكومي/ قطاع الأعمال) الذي
يعمل به المديرون وصحتهم النفسية .

٦/١/٢ العلاقة بين متغير طبيعة الوظيفة
(تنفيذية/ استشارية) والصحة النفسية
لشاغليها .

٧/١/٢ العلاقة بين متغير مستوى التأهيل العلمي
(جامعي/ قبل الجامعي) ومستوى
الصحة النفسية .

٢ تفسير النتائج .

١/٣ أثر النوع ، ذكر/ انثى ، على الصحة
النفسية .

٢/٣ أثر متغير ، المستوى الإداري ، على الصحة
النفسية .

٣/٣ أثر متغير ، العمر ، على الصحة النفسية .

٤/٣ أثر متغير ، خصائص القطاع ، على الصحة
النفسية .

٥/٣ أثر متغير ، طبيعة وخصائص الوظيفة ، على
الصحة النفسية .

٦/٣ أثر متغير مستوى التأهيل العلمي على مستوى
الصحة النفسية .

٧/٣ الأهمية النسبية (الوزن النسبي) للعناصر
المكونة لمقياس الصحة النفسية .

٤ . خلاصة .

٥ . المراجع .

المحتويات

١. منهجية البحث وأهميته

١/١ مقدمة .

٢/١ هدف البحث .

٣/١ أهمية البحث .

٤/١ مشكلة البحث .

٥/١ الفروض .

٦/١ منهجية البحث .

١/٦/١ إجراءات البحث .

٢/٦/١ العينة .

٣/٦/١ أدوات القياس .

٤/٦/١ المعالجة الإحصائية .

٢. النتائج وإجراءات تحقيقها

١/٢ النتائج .

١/١/٢ العلاقة بين المتغيرات موضوع الدراسة
وبعضها البعض .

٢/١/٢ العلاقة بين متغير ، العمر ، والصحة
النفسية .

٣/١/٢ العلاقة بين متغير النوع ، ذكر/ انثى ،
والصحة النفسية .

٤/١/٢ العلاقة بين متغير ، المستوى الإداري ،
والصحة النفسية .

٥/١/٢ العلاقة بين متغير ، خصائص القطاع ،

- ١ - الجنس (ذكر / انثى) .
- ٢ - المستوى الإدارى (إدارة عليا / إدارة وسطى) .
- ٣ - نوع القطاع (ق . حكومى / ق أعمال) .
- ٤ - نوع النشاط (رئيس / خدعى او استشارى) .
- ٥ - مستوى التأهيل العلمى (جامعى / قبل الجامعى) .
- ٦ - السن (أكثر من ٤٥ سنة / من ٢٥ - أقل من ٤٥ سنة) .

٢/١ أهمية البحث .

١/٣/١ أهمية البحث للمجتمع .

تركز المجتمعات في الحقب المعاصرة على ما يعرف بصناعة المدراء . حيث أنهم يمثلون رأس العربة . والقوة الضاربة في فريق العمل المسئول عن تحقيق التنمية ^(١) . وإذا فقدت تعددت المناهج الخاصة بتدريب وتنمية المدراء وإعداد الكوادر من الصفوف التالية ، وتم إنشاء للمعاهد والمراكز المتخصصة في هذه المجالات ، حتى لقد أصبح لبعض هذه المعاهد رؤيتها وفلسفتها المميزة في برامج التنمية الخاصة بها . والتي قد تختلف عن فلسفة ورؤية معاهد تدريبية أخرى ، إلا أنه من الأمور التي قد استقر عليها الرأي في مجالات تنمية القوى البشرية بشكل عام والقيادات الإدارية بشكل خاص . هو ما يجب أن يتمتع به المدير من معنويات مرتفعة ومن مستوى ملموس من الصحة النفسية ^(٢) مما يمكنه من تحقيق الاتزان الانفعالى ، وبالتالي تتوافر له القدرة على الأداء الجيد ، وعلى اتخاذ القرار المناسب في التوقيت المناسب ، وعلى خلق مناخ تنظيمي فعال يساعد على خلق البيئة المساندة والدافعة لإحداث التطوير والتحديث والتغيير . ومن هنا تبرز أهمية أن يتوافر للمدير مستوى عال من الصحة النفسية تمكنه من أداء الأدوار المناطة به بفاعلية ومن هنا تتضح أهمية البحث كما تبرز أهمية البحث أيضا ، من خلال إبراز أهمية المتغيرات التنظيمية المؤثرة على الصحة النفسية للمدير .

١ . منهجية البحث وأهميته .

١/١ مقدمة :

اتجهت العديد من الدراسات في مجال الصحة النفسية ، الطب النفسى إلى الدراسة الصحية النفسية للعامة للمجتمع ، دون الاقتصاد على دراسة حالات الذين يعانون من اضطرابات نفسية ، كدراسة LEIGHTON (١٩٦٢) والتي أجراها على (١٠٠) عائلة أمريكية وقبل ذلك دراسة SROLE (١٩٦٢) . ورغم تعدد الدراسات في هذا المجال ، فإن من بين الدراسات المهمة التي تطرقت لبحث هذه الظاهرة على مستوى واسع دراسة LENKAU (١٩٤١) والتي أجريت في بليتمور الولايات المتحدة الأمريكية وتوصلت إلى أن معدل الإصابات النفسية في الدراسة التي أجراها PASAMANICK لتصل إلى (٩٢.٤) لكل ١٠٠٠ شخص ، وفي حين بلغت نسبة الإصابات في دراسة . TRUSSALL & ELIN- (١٩٥٩) ١٠٠٠ شخص ، بل تعدى الأمر SON (١٧٨) إحصائية لكل ١٠٠٠ شخص ، بل تعدى الأمر إلى التعرف على الصحة النفسية العامة للأفراد وعلاقتها ببعض المتغيرات ، فقد أشارت دراسة TAYLAR (١٩٦٤) CHAUE التي تعتبر من الدراسات الرائدة في هذا المجال ^(٣) .

هذه الدراسات السابقة تظهر لنا مدى الاهتمام بالصحة النفسية للمجتمع عامة وعلى الفئات المؤثرة في صنع قراراته بشكل خاص ، ولأنك أن مديري المنظمات يشكلون الآن أحد أهم طلائع الصفوة في المجتمع والذين يقودون برامج التنمية ، وقد أعطت الدراسات والبحوث في مجالات الصحة النفسية اهتمامات واضحة للصحة النفسية للمديرين ، ضمانا لاتطلاق برامج التنمية بمعدلات تناسب التقدم التكنولوجي الحادث .

٢/١/١ هدف البحث .

يهدف البحث الحالي إلى التعرف على مستوى الصحة النفسية لطبقة المديرين بشكل عام ، وإلى مدى إسهام كل من المتغيرات التالية في الصحة النفسية لهم .

- (1) Joseph G. Rouse And Charles L. Hollin. Adaptation To Work An Analysis of Employee Health, Withdrawal, and Change. Organizational Behavior And Human Decision Process, Volume 36, No. 3, December 1985.
- (2) George A. Newman, Jack E. Edwards, And Nambury S. Raju. Organizational Development Interventions : A Meta - Analysis of Their Effects on Satisfaction And other Attitudes, Personnel Psychology. A Journal Autumn 89.
- (3) Professionals, Authority, and Group Life : A Case Study of a law Firm, Human Resource Management. Summer 1989 vol 28, No. 2

استشارية) ، وطبيعة القطاع الذى يعمل به (قطاع حكومى / قطاع اعمال) .

٥/١ الفروض .

- المستوى العام للصحة النفسية للمديرين ضعيف .
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بمستوى الإدارة العليا ومستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بالمستويات الإدارية الأتلى .
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين من الذكور ومستوى الصحة النفسية للمديرين من الإناث ولصالح الذكور .
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين من ذوى الاعصار الزمنية الأكبر (٤٥ سنة فأكثر) ومستوى الصحة النفسية للمديرين من ذوى مستوى الاعصار الزمنية الأتلى (٣٥ سنة - أقل من ٤٥ سنة) .
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بوظائف ذات طبيعة تنفيذية (واقعة ضمن وظائف خطوط السلطة) ومستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون فى وظائف ذات طبيعة استشارية (خارج خطوط السلطة) .
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بوحدة القطاع الحكومى ومستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون بوحدة القطاع الاعمال . ولصالح الأخيرة .
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين من حملة المؤهلات العلمية الجامعية ومستوى الصحة النفسية للمديرين من حملة المؤهلات العلمية أقل من الجامعية .

٦/١ حدود ونطاق البحث .

- ١/٦/١ مجتمع البحث : يتكون من المديرين (رجال / نساء) العاملين فى المنظمات التالية .
- الهيئة العامة للطيران الدنى (قطاع حكومى) .
- شركة مصر للطيران (قطاع اعمال) .
- ٢/٦/١ الحدود الزمنية للبحث : تم إجراء البحث خلال عامى ١٩٩٢/٩١ .
- ١/٧/١ العينة .
- ١/١/٧/١ حجم العينة : تم تحديد حجم العينة

دراسة أثر بعض المتغيرات على مستوى الصحة النفسية للمديرين

٢/٣/١ أهمية البحث لمكتبة إدارة الأعمال .

على الرغم من ثراء مكتبة إدارة الأعمال العربية بالعديد من الدراسات السلوكية النظرية والتطبيقية إلا أنها (مكتبة إدارة الأعمال العربية) تقتقد الدراسات السلوكية التى تتناول الحالة النفسية للمديرين ، وهو ماتساهم به نتائج هذا البحث بإذن الله .

٤/١ مشكلة البحث .

تتركز مشكلة البحث بشكل أساسى حول بيان الأثر الذى تحدثه بعض المتغيرات على الصحة النفسية للمدراء . حتى يمكن التنبؤ بالاتجاه العام للصحة النفسية للمدير فى حالة ما إذا تغيرت هذه الظروف أو للمتغيرات بمعنى أن مستوى الصحة النفسية للمدير هو متغير تابع يتأثر بمجموعة من المتغيرات المستقلة ، وبالتالي فإن تناول المدير باعتباره عنصراً رئيسياً لقيادة النشاط يجب ألا يكون بعيداً عن معرفة أثر المتغيرات ذات التأثير على حالته النفسية .

وهذا البحث يتناول بيان مدى تأثير المتغيرات التالية على الصحة النفسية .

- السن .
- النوع (ذكر / أنثى) .
- المستوى الإدارى للمدير (الإدارة العليا / الإدارة الوسطى / الإدارة المباشرة) .
- نوع الاختصاص الذى يمارسه المدير (وظيفة تقع فى خط السلطة / وظيفة استشارية) .
- نوع القطاع الذى تقع فيه المنظمة التى يعمل بها المدير (قطاع حكومى - قطاع الاعمال) حيث يتميز كل منهما عن الآخر بنظم وأساليب العمل الخاصة به .
- مستوى التأهيل العلمى (جامعى / قبل الجامعى)
- وبالتالى فإن مشكلة البحث يمكن التعبير عنها بالتساؤل التالى :
- ماهو مستوى الصحة النفسية للمديرين بقطاع الطيران الدنى ، وما مدى تأثير هذا المستوى بالمتغيرات التالية .
- عمر المدير ، المستوى الإدارى الذى تقع فيه الوظيفة التى يشغلها ، ومستوى تأهيله العلمى ، ونوع الجنس (ذكر / أنثى) ، طبيعة الوظيفة التى يشغلها (تنفيذية /

٢/١/٧/١ أسلوب سحب العينة تم سحب العينة باستخدام طريقة سحب العينة العشوائية الطبقية ، من المستويات الإدارية للمديرين (مستوى الإدارة العليا / مستوى الإدارة الوسطى) .

وكان توزيع العينة وفقا لما هو موضح بجدول رقم (١) .

باستخدام انسب الصيغ الإحصائية^(١) التي تتلاءم مع طبيعة اغراض البحث وبحيث تعبر العينة اصدق تعبير عن مجتمع البحث وهي .

$$n = \frac{(\sum N_h S_h \sqrt{C_h}) (\sum N_h S_h / \sqrt{C_h})}{N^2 D^2 + \sum N_h S_h^2}$$

جدول (١)
مواصفات العينة

النسبة المئوية		المتغيرات		الذكور
٤٦	٦٢	جامعى	مستوى التأهيل العلمى	
٦٤	٧٢	قبل الجامعة		
٤٦	١٣٤	العينة الكلية		
٤٧	٦٣	أكثر من ٤٥ سنة	العمر	
٦٣	٧١	من ٣٥ - أقل من ٤٥ سنة		
٤٦	١٣٤	العينة الكلية		
٥٤	٦٤	مستوى الإدارة العليا	المستوى الإدارى	
٤٨	٧٥	مستوى الإدارة الوسطى		
٥٢	١٣٩	العينة الكلية		
٤١	٦٩	وظيفة تنفيذية	طبيعة نشاط الوظيفة	
٥٩	٧٢	وظيفة استشارية		
١٠٠	١٤١	العينة الكلية		
٤٦	٦٣	قطاع حكومى	طبيعة القطاع	
٥٤	٩٠	قطاع أعمال		
١٠٠	١٥٣	العينة الكلية		
	٧٤٩	الإجمالى		
١٠٠	٦٢٧	العينة الكلية		

(1) Taro Yamane, Elementary Sampling Theory (London : Prentice - Hall international Co., 1967) P 153.

المفردات		العدد	النسبة المئوية
العمر	أكثر من ٤٥ سنة	٥٣	٤٦
	من ٣٥ - أقل من ٤٥ سنة	٦٢	٥٤
العينة الكلية		١١٥	١٠٠
المستوى الإدارى	مستوى الإدارة العليا	٥٢	٤٦
	مستوى الإدارة الوسطى	٥٩	٥٤
العينة الكلية		١١١	١٠٠
طبيعة نشاط الوظيفة	وظيفة تنفيذية	٦١	٥٣
	وظيفة استشارية	٥٣	٤٧
العينة الكلية		١١٤	١٠٠
نوع النشاط	قطاع حكومى	٥٦	٦٨
	قطاع أعمال	٣٦	٣٢
العينة الكلية		٨٢	١٠٠
مستوى التأهيل	جامعى	٥٢	٤٥
	قبل الجامعى	٦٣	٥٥
العينة الكلية		١١٥	١٠٠

٣/١/٧/١ المعالجة الإحصائية :

إن التصميم الأساسي لهذه الدراسة هو تصميم ارتباطي ، اعتمد المعالجة الإحصائية أسلوباً لرصد متغيرات ، وقد استخدم أسلوب الاتحادي المتعدد MULTIPLE REGRESSION لتحليل البيانات ، والتعرف على مدى إسهام متغيرات البحث في التباين الموجود في درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية من خلال تحليل العلاقة بين متغير تابع واحد وعدة متغيرات مستقلة . وقد استعمل الباحث بالحقبة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For The Social Sciences (spss) لاستخراج نتائج البحث .

٢/٧/١ أدوات القياس .

استخدم الباحث مقياس الصحة النفسية (١) والذي يتكون من المقاييس الثلاثة الآتية .

- مقياس الشخصية لكرينزل .
- مقياس بل للتوافق العام والمنهني للراشدين .
- مقياس الروح المعنوية .

ويتم قياس مستوى الصحة النفسية بمحصلة مجموع المقاييس الثلاثة السابقة ، بحيث تعكس المحصلة الحالة النفسية التي تتمتع بها الشخص .

(١) أحمد سعد محمد جلال ، دراسة مقترنة في الصحة النفسية بين عمال القطاع العام والخاص ، رسالة ماجستير ، كلية الآداب - جامعة عين شمس ، ١٩٨١

٣/٧/١ العوامل التي روعيت في

اختيار أدوات القياس

توافرت مجموعة من العوامل التي رجحت استخدام هذا المقياس دون سواه ، وهذه العوامل هي :

• تم استخدام المقياس لأكثر من مرة في أكثر من دراسة تم تحكمها بجمهورية مصر العربية مما يعطى مؤشرا لصلاحية هذا المقياس لبيئة مصر .

• سهولة عباراته ووضوحها من جانب المستقي منهم .

• ملائمة لطبيعة وأهداف البحث موضوع الدراسة .

النتائج وإجراءات تحقيقها

مفهوم الصحة النفسية

عرف كولدنبرج^(١) Coldenberg الصحة النفسية بأنها الحالة المعنوية التي تتملك الفرد والناشئة عن مدى التوافق العام له في الحياة والتوافق المهني في عمله والتي تتأثر بعوامل كائنة في شخصيته .

بينما عرف أوزلو^(٢) Ozlo الصحة النفسية بأنها حالة الرضا أو عدم الرضا التي تسيطر على معنويات الفرد والتي تتوقف على مكونات شخصيته سلبا وإيجابا بما ينعكس على حالة التوافق التي يحياها داخل البيئة (سواء البيئة العامة أم بيئة العمل) .

ويعرف الباحث مستوى الصحة النفسية . بأنه الدرجة من

الرضا أو عدم الرضا التي تشكل الروح المعنوية للفرد والتي تتأثر بعدة عوامل أهمها المكونات الشخصية للفرد ذاته والتي تنتج أثرا ملموسا (أي الروح المعنوية) على حالة التوافق التي يحياها الفرد سواء داخل بيئة العمل أم في حياته العامة .

المستوى العام للصحة النفسية للمديرين :

تم استخراج النسب المئوية لتوزيع عينة المديرين على المستويات المختلفة لدرجات مقياس الصحة النفسية وكانت النتائج وفقا لما هو موضح بجدول رقم (٢) .

بالنظر لجدول (٢) يتضح أن الغالبية من المديرين تتمتع بمستوى متوسط من الصحة النفسية (٤٢,٣٪) ، بينما يحتل المستوى العالي من الصحة النفسية نسبة تصل إلى (٢٢,٧٠٪) ، ويحتل المستوى المنخفض من الصحة النفسية نسبة تصل إلى (٢٧٪) .

تأثير المتغيرات موضوع الدراسة على مستوى الصحة النفسية

وضع لهذا البحث هدفان الأول : التعرف على الصحة النفسية لطبقة المديرين في مصر بشكل عام ، والثاني : التعرف على مدى إسهام بعض المتغيرات على الصحة النفسية للمدير .

إن تطبيق الهدف الثاني يستلزم أولاً : اختبار مدى إسهام المتغيرات موضوع الدراسة في التباين الموجود بين درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية . وفيما يلي عرضا لنتائج التحليل كما أظهرته الدراسة

جدول (٢)

يوضح نسبة توزيع مستوى الصحة النفسية للمديرين

مستوى الصحة النفسية	عالي جدا	عالي	متوسط	منخفض	منخفض جدا
النسبة المئوية لتوزيع المديرين	٨٪	٢٤٪	٤٢,٣٪	١٤٪	١٢٪

(1) Karimel B., Education and employment spiration of students, A probabilistic approach . Journal of Educational Psychology, 67,1988,PP.57

جدول رقم (٣) القيم الفائقة لاختبار مدى اسهام المتغيرات
في التباين الحاصل في درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية

المتغيرات	درجة الحرية	ف الجدولية	ف للإختلال	الاحتمال للإختلال	الارتباط التراكبي المتعدد	مربع الارتباط في مربع المتعدد	المساهمة في مربع الارتباط	ف الكلية	الاحتمال د
١ - العمر	٩٩٠,١	٧,٦٤٥	٠,٠١	٠,٨٧٥٤	٠,٠٠٧٦٦	٠,٠٤٠٧٦	٧,٦٤٥	٠,٠١	
٢ - الجنس	٩٨٩,٢	٥	٠,٠١	٠,١١٨٨	٠,٠١٤١٣	٠,٠٠٢٤٧	٧,٠٨٩	٠,٠١	
٣ - المستوى الإداري	٩٨٨,٣	٢,٨٥	٠,٠٥	٠,١٢٩٨٦	٠,٠٠٢٧٣	٠,٠٠٢٧٣	٥,٦٤٩	٠,٠١	
٤ - مستوى التأهيل	٩٨٧,٤	٣	٠,٠٥	٠,١٢٩٨٥	٠,٠٠٢٧٦	٠,٠٠٢٧٦	٥,٤٤٨	٠,٠١	
٥ - طبيعة الوظيفة		٢,٨	١ >						
٦ - نوع القطاع		٢,٦١	١ >						

متغير الجنس (ذكر، أنثى) هو أعلى المتغيرات إسهاما، إذ كانت درجته الفائقة (للاختلال) 6.49 لدى مقارنتها بالقيمة الجدولية عند درجة حرية 2 للبسط و 989 للمقام والمثبتة في الجدول (3) أيضا وجد أنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى (9) ويتواء على ذلك اختبر هذا المتغير في الخطوة الثانية. وبإضافة هذا المتغير إلى جانب متغير العمر ارتفع معامل الارتباط المتعدد إلى 11888 (أطلق عليه الارتباط التراكبي). وقد ساهم هذا المتغير في مربع الارتباط المتعدد بزيادة مقدارها 01413 وتعتبر هذه الزيادة أعلى من أي زيادة يمكن أن يضيفها أي من المتغيرات الأخرى. ولدى اختبار هذه الزيادة إحصائيا وجد أنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى (01) حيث كانت الدرجة الفائقة الكلية المقابلة لهذا المتغير هي 7.089 وبذلك اعتبر هذا المتغير أيضا من المتغيرات التي تسهم في الصحة النفسية العامة للمديرين، ولبيان الفروق في تأثير اختلاف نوع جنس المدير (ذكر/ أنثى) على مستوى الصحة النفسية تم حساب المتوسط والانحراف المعياري والذي كما هو موضح بجدول رقم ٤.

١/١/٢ العلاقة بين متغير السن والصحة النفسية .
لقد كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن اختبر متغير (السن) باعتباره الخطوة الأولى للتحليل (جدول رقم ٢). إن هذا المتغير كان أكثر المتغيرات مساهمة في التباين الموجود بين درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية. كما يعكسه مربع معامل الارتباط المتعدد الذي مقداره (٠,٠٠٧٦٦) إذ كانت الدرجة الفائقة المقابلة لمعامل الارتباط هذا (٧,٦٤٥) وفي ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) وبما أن العلاقة البسيطة لهذا المتغير التابع هي علاقة سالبة فإن ذلك يعني أنه كلما زاد العمر زاد احتمال أن تقل درجة المدير على استبيان الصحة النفسية أي زاد احتمال قلة شكواه النفسية والعكس صحيح.

٢/١/٢ العلاقة بين متغير «النوع ذكر/ أنثى» والصحة النفسية.

وبعد اختبار المتغير لاختبار مدى مساهمة المتغيرات الأخرى في التباين الموجود في المتغير التابع كما تمكيناها القيمة الفائقة للمتغير بوجود المتغيرات الأخرى (ف للإختلال) وقد وجد أن

جدول رقم (٤)
المتوسط والانحراف المعياري والمدى عند ٩٥٪ من الثقة
لدرجات الذكور والإناث على استبيان الصحة النفسية

الجنس	المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة	أعلى درجة	حدود المتوسط عند مدى ثقة ٩٥٪
ذكور	31.19	14.39	2	81	32.37-30.00
إناث	33.51	13.42	7	77	34.79-32.22

الإدارى ، (١ ، ع ، يو ، أ م) والصحة النفسية .

وباستمرار التحليل بالأسلوب نفسه تم اختيار متغير المستوى الإدارى حيث كانت القيمة الفائية قبل إضافة المتغير إلى جانب المتغيرين الأول والثانى (ف للإدخال) مقدارها 2.743 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 وبإضافة هذا المتغير ارتفع معامل الارتباط المتعدد التراكمى إلى (0,12986) ، أى أن هذا المتغير أسهم في مربع معامل الارتباط المتعدد بما مقداره (0,00273) وتعتبر هذه الزيادة هي الأخرى ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.01 حيث كانت القيمة الفائية الكلية المقابلة لهذا المتغير 5.649. ونظرا لأن هذا المتغير قد صنف إلى ثلاثة أصناف حسب المستوى الإدارى (مستوى أ.ع ، مستوى لو ، مستوى أ.م فقد تمت متابعة هذا المتغير بحسب المتوسط والانحراف المعياري ومدى المتوسط عند مستوى من الثقة مقداره (95%) حيث شملت

النتائج في الجدول (5).

جدول رقم (٥)

المتوسط والانحراف المعياري والمدى عند ٩٥٪ من الثقة
لدرجات المدراء حسب متغير المستوى الإدارى

الجنس	المتوسط	الانحراف المعياري	أقل درجة	أعلى درجة	حدود المتوسط عند مدى ثقة ٩٥٪
١. ع	30.57	14.30	4	87	32.23-29.93
١. و	33.31	13.60	6	81	34.67-31.94
١. م	32.14	12.96	6	77	33.70-30.58

وبذلك توقف التحليل واعتبر أن المتغيرين الآخرين لا يسهمان في التباين في درجات المديرين على استبيان الصحة النفسية ، وبذلك هناك أربعة متغيرات أسهمت بدلالة إحصائية وهي :

- مستوى التأهيل العلمى (جامعى / قبل الجامعى) .
- المستوى الإدارى (الإدارة العليا / الإدارة الوسطى / الإدارية المباشرة) .

- النوع (ذكر / أنثى) .

- السن (أكثر من ٤٥ سنة / من ٢٠ - أقل من ٤٥ سنة) .

١/٢ العلاقة بين متغير «مستوى التأهيل العلمى» (جامعى / قبل الجامعى) والصحة النفسية .

باستمرار التحليل بالأسلوب نفسه تم اختيار متغير

إن الجدول رقم (4) يشير إلى أن المتوسطات للعينات المحتملة للذكور يتوقع أن تتراوح بين 30 إلى 32.22 وعند مدى من الثقة مقداره 95% بينما يتراوح مدى المتوسطات لعينات الإناث بين 32.22 إلى 34.79. إن درجة كهذه (سواء بالنسبة للذكور أو للإناث) ، لايمانون من مشكلات أو شكواى نفسية على الرغم من وجود حالات متطرفة لدى كل من الذكور والإناث كما يتضح من الجدول (4) أيضا . أن زيادة متوسط الإناث على متوسط الذكور في هذه الدراسة تتفق مع كثير من الدراسات السابقة التى وجدت أن الإناث أكثر قلقا ومعاناة ولديهن شكواى نفسية أكثر بالمقارنة بأقرانهن من الذكور ، ومن هذه الدراسات دراسة (1984,1985) Caims & Wilson بدراسة (1978:23) Taylor & Joldperg (1984) Chave بدراسة (511-502: 91976 Jains & Plays) .

٣/١/٢ ★ العلاقة بين متغير «المستوى

إن الجدول رقم (٥) يشير أن مدراء مستوى أ.ع هم أقل المستويات معاناة من مشكلات وشكواى نفسية يليهم مستوى أ.و بينما كان مدراء مستوى أ.م أكثر معاناة واطهار للشكواى النفسية من أقرانهم الآخرين .

٦/١/٢ ★ العلاقة بين متغير نوع القطاع (القطاع الحكومى / قطاع الأعمال) الذى يعمل به المديرين وصحتهم النفسية .

وجد أن القيمة الفائية للإدخال لهذا المتغير كانت أقل من ١ وإذا فقد تم إهماله واعتبر متغيرا غير مؤثر (جدول رقم ٣) .

٧/١/٢ ★ العلاقة بين متغير نوع النشاط (تنفيذية في المنشأة / استشارية) الذى يعمل به المدير وصحته النفسية .

وجد أن القيمة الفائية للإدخال لهذا المتغير كانت أقل من ١ وإذا فقد تم إهماله واعتبر متغير غير مؤثر (جدول ٢) .

١٠ دراسة أثر بعض المتغيرات على مستوى الصحة النفسية للمديرين

مربع معامل الارتباط المتعدد بما مقداره (٠.٠٠٢٦٦) وتعتبر هذه الزيادة هي الأخرى ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠.٠١ حيث كانت القيمة الفاتية الكلية المقابلة لهذا المتغير ٥.٤٤٨ .

ونظراً لأن هذا المتغير قد صنف إلى مستويين حسب مستوى التأهيل العلمي (جامعي / قبل الجامعي) . فقد تمت متابعة هذا المتغير بحساب المتوسط والانحراف المعياري ومدى المتوسط عند مستوى من الثقة مقداره (٩٥٪) حيث ضمت النتائج في الجدول (٦) .

• مستوى التأهيل العلمي حيث كانت القيمة الفاتية قبل إضافة المتغير إلى جانب المتغيرات الثلاثة السابقة (ف للإدخال) مقدارها ٢.٦٤٢ وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠.٠٥ ، وبإضافة هذا المتغير ارتفع معامل الارتباط المتعدد التراكمي إلى (٠.١٢٩٨٥) أي أن هذا المتغير أسهم و

جدول رقم (٦)
المتوسط والانحراف المعياري عند ٩٥٪ من الثقة
لدرجات المديرين وفقاً لمتغير مستوى التأهيل العلمي

المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري
32.21-29.81	86	4	15.30	31.57	جامعي
33.50-30.57	75	2	12.71	32.14	أقل من جامعي

★ ملخص عام لنتائج أثر المتغيرات موضوع الدراسة على مستوى الصحة النفسية :
وفيما يلي جدول ملخص للنتائج السابقة .

أي أن الجدول (٦) يوضح أن المديرين من حملة مستوى التأهيل الجامعي أقل معاناة من مشكلاتهم النفسية عن المديرين من ذوي مستوى التأهيل العلمي أقل من الجامعي .

جدول (٧)
يبين ملخص لنتائج أثر المتغيرات موضوع الدراسة على مستوى الصحة النفسية للمديرين

المتغيرات	التأثير	مستوى التأثير
نوع الجنس	ذكور إناث	يوجد أعلى أقل
المستوى الإداري	ع . ١ و . ١ م . ١	يوجد أعلى أقل كثيراً
مستوى التأهيل العلمي	جامعي أقل من جامعي	يوجد أعلى أقل

المتغيرات		التأثير	مستوى التأثير
العمر	أكثر من ٤٥ سنة من ٣٠ - أقل ٤٥ سنة	يوجد	أعلى أقل
نوع القطاع	ق . حكومي ق . أعمال	لا يوجد	لا يوجد
طبيعة الوظيفة	إستشارية تنفيذية	لا يوجد	لا يوجد

أوضحت الدراسة كما هو مبين بجدول (٨) وجود فروق دالة إحصائية في مستوى الصحة النفسية بين مجموعة المتغيرات ذات التأثير المرتفع على مستوى الصحة النفسية ومجموعة المتغيرات ذات التأثير المنخفض على مستوى الصحة النفسية .

جدول (٨)

يوضح المتوسطات وقيمة (ف) والانحراف المعياري ومستوى الدلالة

المتغيرات	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
تفاعل متغيرات ذات التأثير المرتفع	٣١,٦٥	١٤,٣٠	٧,٦٨	دالة عند مستوى (٥.١)
تفاعل المتغيرات ذات التأثير المنخفض	١٣,٦١	١٣,٦١		ولصالح المتغيرات ذات التأثير المرتفع

جدول (٩)

يبين ترتيب الوزن النسبي (الأهمية النسبية) للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية

العناصر	ترتيب الأهمية النسبية
الشخصية	الأول
التوافق	الثاني
الروح . المنوية	الثالث

بملاحظة جدول (٨) يتضح أن وجود مديرين تتوافر فيهم المتغيرات التالية (الذكور والذي تقع وظائفهم في مستوى الإدارة العليا ، وحاصلين على مؤهلات علمية جامعية ، وأعمارهم تزيد على ٤٥ سنة) يكون مستوى صحتهم النفسية أعلى (أقل في شكواهم النفسية) ، من مديرين تتوافر فيهم المتغيرات التالية (إنثك وتقع وظائفهم في مستوى الإدارة الوسطى وحاصلين على مؤهلات علمية أقل من جامعية وأعمارهم تقل عن ٤٥ سنة .

٢/٢ الوزن النسبي للعناصر المكونة لمستوى

الصحة النفسية للمديرين :

كان ترتيب العناصر المكونة لمستوى الصحة النفسية ، كما هو مبين بجدول رقم (٩) .

أوضحت الدراسة أن الأهمية النسبية (الوزن النسبي)
للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية كان كما هو مبين
بجدول رقم (١٠) .

٣/٢ الأهمية النسبية (الوزن النسبي) للعناصر
المكونة لمقياس الصحة النفسية ، وفقاً للمتغيرات
موضوع الدراسة ذات التأثير على مستوى الصحة
النفسية للمديرين .

جدول (١٠)
يبين الأهمية النسبية للعناصر المكونة
لمقياس الصحة النفسية

العناصر			المتغيرات	
الروح المعنوية	التوافق	الشخصية		
الثالث	الثاني	الأول	ذكر	نوع الجنس
الثالث	الثاني	الأول	انثى	
الثالث	الثاني	الأول	١ . ع	المستوى الإدارى
الثالث	الثاني	الأول	١ . و	
الثالث	الثاني	الأول	١ . م	
الثالث	الثاني	الأول	جامعى	مستوى التأهيل العلمى
الثالث	الثاني	الأول	أقل من جامعى	
الثالث	الثاني	الأول	أكثر من ٤٥ سنة	العمر
الثالث	الثاني	الأول	من ٣٠ - أقل ٤٥ سنة	

لا يؤثر على ترتيب الأهمية النسبية للعناصر المكونة
لمقياس الصحة النفسية .

- إختلاف مستوى أعمار المديرين لا يؤثر على ترتيب الأهمية النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية .
- يحتل عنصر « الشخصية » الأهمية النسبية الأولى من عناصر المقياس ، وذلك بالنسبة لجميع المتغيرات ذات التأثير على مستوى الصحة النفسية .
- يحتل عنصر « التوافق » الأهمية النسبية الثانية من عناصر المقياس ، وذلك بالنسبة لجميع المتغيرات ذات التأثير على مستوى الصحة النفسية .
- يحتل عنصر « الروح المعنوية » الأهمية النسبية الثالثة والأخيرة من عناصر مقياس الصحة النفسية ، وذلك بالنسبة لجميع المتغيرات ذات التأثير على مستوى الصحة النفسية .

ومن الجدول السابق يتضح ما يلي

- تطابق ترتيب الأهمية النسبية للعناصر ، وذلك بالنسبة لتقسيمات كل متغير من المتغيرات موضوع الدراسة ، أى أنه ليس هناك إختلاف فى الوزن النسبي للعناصر فى الأحوال المبينة فيما يلى :
- إختلاف نوع جنس المدير (ذكر / أنثى) لا يؤثر على الأهمية النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية .
- إختلاف المستوى الإدارى لوظيفة المدير (مستوى الإدارة العليا / مستوى الإدارة الوسطى) لا يؤثر على ترتيب الأهمية النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية .
- إختلاف مستوى التأهيل (جامعى / قبل الجامعى)

(تفسير النتائج)

١/٣ اثر النوع (ذكر / أنثى) على مستوى الصحة النفسية .

أظهرت الدراسة ، كما هو مبين بجداول (٥) أن الإناث أكثر في شكاوهم النفسية من الذكور ، ويمكن تفسير ذلك بالعوامل التالية :

- طبيعة « الدور » الذى تلعبه المرأة ، والذي يتميز بأندواجية المهام ، حيث من المفروض أن تقوم المرأة بالعمل داخل المنظمات للمساعدة في الحصول على دخل نقدي يعينها على التعاون مع أسرته في الإنفاق على ضرورات الحياة ، إلا أن ذلك الدور لا يعفيها من مسؤولياتها داخل الأسرة بعد العودة من العمل ، وعلى ذلك فإن المرأة مطلوب منها أن تقوم بإداء جميع الأدوار المطلوبة منها بكفاءة عالية - سواء في المنظمة أم في المنزل - مما يستلزم منها بذل المزيد من الجهد والوقت للوفاء بهذه الأدوار ، الأمر الذى يسبب لها التوتر الدائم والقلق المستمر^(١) بالقياس إلى دور الرجل الذى يقتصر على القيام بإداء واجباته المناطة به داخل المنظمة التى يعمل بها . وعلى ذلك تكون المرأة أكثر معاناة فيما يتعلق بالصحة النفسية من الرجل .
- المفاهيم الثقافية والحضارية السائدة نحو أحقية وجدارة المرأة بتقلد المناصب القيادية في المنظمات في البيئة العربية ، حيث مازالت النظرة الشائعة إلى المرأة باعتبارها غير مؤهلة لتقلد المناصب القيادية^(٢) مما يؤدي إلى ضعف الدافع للإنجاز المتولد عند المرأة ، وبالتالي إصابتها بالإحباط ، وما يترتب على ذلك من ضيق نفس وفقدان الإحساس بتحقيق الذات
- الطبيعة الخاصة بالعمل في قطاع الطيران المدني ، حيث يتطلب الأمر التنقل المستمر والسفر الدائم بين مختلف الاقطار ، وهو ما يتناقض مع الرغبة في الاستقرار التى تشهدها المرأة دائماً ، ولذا فهي في أغلب الاحوال تتناوب حالات القلق والتوتر وعدم الرضا .
- قلة الفرص المتاحة للتدريب لشغل وظائف الإدارة العليا أمام المرأة وذلك لطبيعة العمل الخاص بقطاع الطيران

المدنى حيث يتطلب الأمر بقاء القيادات العليا في موقع العمل تحت مختلف الظروف ، من حيث التوقيت أو المكان لفترات طويلة ، وهو ما يدفع المسؤولين إلى عدم ترشيح المرأة لشغل هذه المناصب ، وبالتالي يضعف الطروح المرضي للمرأة ، مما يسبب لها عدم الرضا عن العمل ، وبالتالي الشكاوى النفسية المستمرة .

٢/٣ اثر متغير المستوى الإداري على مستوى الصحة النفسية للمديرين . بملاحظة جدول (٤) يلاحظ أن مستوى الإدارة العليا هم أقل المستويات معاناة من مشكلات وشكاوى نفسية يليهم أعضاء الإدارة الوسطى ، بينما كان أعضاء الإدارة التنفيذية (المباشرة) هم أكثر المديرين معاناة وإظهاراً للشكاوى النفسية من أقرانهم الآخرين في المستويات الإدارية الأعلى .

ويمكن إرجاع ذلك للعوامل التالية :

- زيادة الأعباء الاقتصادية الملقاة على عاتق العاملين من مستوى الإدارة المباشرة (التنفيذية) وذلك بالقياس لأعضاء الإدارة الوسطى وأعضاء الإدارة العليا ، حيث تكون الرواتب والدخول النقدية والعينية لأعضاء الإدارة المباشرة أقل من نظيراتها لأعضاء الإدارتين الوسطى والعليا ، وهو ما قد يسبب عدم الرضا .
- المشرفون من المستوى الإداري المباشر ، لا يشاركون في وضع وصياغة السياسات العامة للمنظمة التى يعملون بها ، ولكنهم فقط يشاركون - في الأغلب الأعم - في الإشراف على تنفيذ ومتابعة هذه السياسات الموضوعة بمعرفه أعضاء الإدارة العليا ، وبطبيعة الأحوال فإن من يساهم في وضع الانظمة التى يعمل في ظلها يكون أكثر رضاء عملاً يشارك في وضعها . وبالتالي فإن مستوى الصحة النفسية لأعضاء الإدارة العليا يكون أعلى منه لأعضاء الإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية .
- العاملون بمستوى الإدارة المباشرة (التنفيذية) يبتعدون عن مركز صنع القرار في المنظمة ، ويتم نقل أفكارهم ومقترحاتهم وشكاواهم للإدارة العليا عن طريق شبكة من الاتصالات الإدارية ، وبطبيعة الحال فإن لم تكن هذه الشبكة على درجة عالية من الفعالية

(1) Ann Marie Ryan And Paul R. Sackett .
A Survey Of Individual Assessment Practices Bu I/O Psychologist .
Personnel Psychology Ajournal Of Applied . Research .
Vol 40, No. 3 Auitumm 1987 .

(2) Ewart A.C. Thomas And Wan D A E. Ward .
The Influence Of Own And Other Outcome On Satisfaction And Choice Of Task Difficulty .
Organizational Behavior 3, December 1983 .

التألم مع الغير ، مما يزيد من مستوى رضائهم ، وبالتالي يرتفع مستوى الصحة النفسية لديهم .

٣/٣ اثر متغير مستوى التأهيل العلمي على مستوى الصحة النفسية .

أوضحت الدراسة وجود علاقة طردية بين مستوى التأهيل العلمي ومستوى الصحة النفسية .
أوضحت الدراسة وجود علاقة طردية بين مستوى التأهيل العلمي ومستوى الصحة النفسية للمديرين ، كما هو موضح بجدول (٥) ، بمعنى أنه كلما ارتفع مستوى التأهيل العلمي يرتفع معه مستوى الصحة النفسية والعكس صحيح ، ويمكن إرجاع ذلك للعوامل التالية .

● الخدمة التعليمية تصيب للمستفيد منها الكثير من المعرفة وسعة الأفق ، مما يجعله أكثر مقدرة على التكيف مع البيئات المختلفة ، وعلى التعامل بكفاءة أعلى مع الأنماط المختلفة من البشر ، وهو ما يؤثر في شخصية الإنسان ويكسبه المزيد من المرونة في اتجاهاته وسلوكياته ، الأمر الذي يمكنه من تحقيق مستويات أعلى من التوافق الشخصي والرضا عن النفس ، وبالتالي ترتفع مستويات صحته النفسية .

● النظرة الاجتماعية السائدة في المجتمعات الشرقية بوجه عام - والمجتمعات العربية بوجه خاص - للأشخاص من حملة المؤهلات العلمية الجامعية^(١) ، والتي تتميز بإعطاء هؤلاء الأشخاص قدراً من التقدير والاحترام يزيد على القدر الممنوح للأفراد من حملة المؤهلات العلمية أقل من الجامعية ، مما يسبب للآخرين عدم الرضا وبالتالي ، ضعف مستويات الصحة النفسية .

● يتميز التعليم الجامعي - دون سواء من مراحل تعليمية سابقة عليه - بأنه يخلق في الدارس روح البحث والتأمل والتجول بين الأفكار المختلفة^(٢) ، بينما يقتصر دور المراحل التعليمية قبل الجامعية على تلقين المعرفة وتربيتها دون تنمية روح الابتكار والبحث ، وبالتالي فإن الجامعي يستشعر مستوى من الرضا أعلى مما يستشعره حملة المؤهلات أقل من الجامعية ، وبالتالي يزداد مستوى الصحة النفسية لحملة المؤهلات الجامعية عما دونهم من مستويات تعليمية أقل .

والكفاءة فإن العاملين من المستويات الإدارية قد يشعرون بعدم التوافق وعدم الرضا عن وظائفهم .
٢/٣ اثر متغير العمر على مستوى الصحة النفسية :

أوضحت الدراسة كما هو مبين بجدول (٢) أن متغير العمر ، كان أقوى المتغيرات تأثيراً على مستوى الصحة النفسية ، كما أوضحت الدراسة أن العلاقة طردية ، أي أن المديرين ذوي العمر من (٤٥ سنة - أقل من ٦٠ سنة) أقل في شكاوهم النفسية من المديرين ذوي العمر من (٣٠ سنة - أقل من ٤٥ سنة) .

ويمكن تفسير ذلك بالعوامل التالية

● العاملون في صغر شبابههم وهدأت سنهم تقع عليهم اعباء اقتصادية كبيرة فيما يتعلق بالتزاماته وابعائه الأسرية ، حيث يكون في بداية عهده بتكوين الأسرة ، وما يصاحب ذلك من زيادة في مستوى الإنفاق ، لا تتناسب مع مستوى الدخل النقدي المتاحة لهم حينذاك ، مما يزيد من عوامل القلق لديهم ، وتزداد شكاوهم النفسية ، وبالتالي يقل مستوى الصحة النفسية لديهم .

● حداثة عهد العاملين بوظائفهم في المراحل الأولى من أعمارهم ، تجعل الفهم وعدم الوضوح يحيط بمستقبلهم الوظيفي ، مما يسبب لهم القلق وعدم الرضا ، وبالتالي انخفاض مستوى الصحة النفسية لهم

بعكس الحال بالنسبة للعاملين القدامى من أعضاء الإدارة العليا والإدارة الوسطى الذين استقرت أحوالهم الوظيفية وتحددت ملامح المستقبل الوظيفي لهم.

● كثرة الخبرات الخاصة بالعاملين من ذوي مستوى الأعمار الكبيرة نسبياً فيما يتعلق بأمور الحياة وديورها ، وإنشائه عن كثرة الاحتكاك بأنماط مختلفة من البشر ذوي سلوكيات متفاربة ، وآراء واتجاهات متباينة تزيد من مستوى مهاراتهم في التعامل ، وبالتالي تكسيهم المرونة ، وتزيد من قدرتهم على

(1) George F. Dreher, Ronald A. Ash, and Robert D. Bretz. Benefit Coverage and Employee Cost : Critical Factors in Explaining Compensation Satisfaction. Personnel Psychology : A Journal of Applied Research. Vol 41 No. 2, Summer 1988.

(2) Ralph A. Alexanser Group Homogeneity, Range Restriction, and Range Enhancement Effects on Correlations. Personnel Psychology A Journal of Applied Research. Vol 41 No. 4 Winter .

٤/٣ اثر متغير نوع القطاع (قطاع حكومي / قطاع اعمال) على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

أوضحت الدراسة كما هو موضح بجداول (٢) عدم وجود تأثير لاختلاف نوع القطاع على مستوى الصحة النفسية . وذلك يعنى عدم وجود تأثير لمكونات عناصر المناخ التنظيمى (بيئة العمل الداخلية) ، على مستوى الصحة النفسية للمديرين في كل من المنظمات الحكومية ومنظمات الاعمال بقطاع الطيران المدنى بجمهورية مصر العربية .

حيث ان مستوى الصحة النفسية للمعاملين يتأثر بعدة عوامل تقع في نطاق كل من بيئة العمل الداخلية وبيئة العمل الخارجية (البيئة الاقتصادية / البيئة القانونية / البيئة الاجتماعية / البيئة السياسية / الخ) ، وحيث ان بيئة العمل الخارجية مشتركة لكل من القطاع الحكومى وقطاع الاعمال . فإن الاثر الاكبر يكون ناشئاً عن تأثير بيئة العمل الداخلية ، وبطالما انعدم التأثير في مستوى الصحة النفسية في كل من القطاعين . فإن ذلك يكون مرجعه إلى ضحالة أو انعدام تأثير المناخ الداخلى على الصحة النفسية في قطاع الطيران المدنى .

٥/٣ اثر متغير طبيعة الوظيفة (استشارية / تنفيذية) على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

أوضحت الدراسة عدم وجود تأثير لاختلاف نوع الوظيفة (استشارية / تنفيذية) على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

وهو ما يعنى ضحالة التأثير النسبى لمكونات عناصر الوظيفة سواء اكانت وظيفة تقع ضمن الوظائف الواقعة على خطوط السلطة بالهيكل التنظيمى ، لم تقع بعيداً عن خطوط السلطة .

وذلك مؤداه انه رغم الاختلاف في موقع الوظيفة على الهيكل التنظيمى او التباين في واجبات ومسئوليات الوظيفة او مواصفات شاغل الوظيفة فإنه لا تأثير لمكونات وصف الوظيفة على مستوى الصحة النفسية لشاغليها .

٦/٣ الامة النسبية للعناصر المكونة لمقياس الصحة النفسية من حيث تأثيرها على مستوى الصحة النفسية للمديرين .

أوضحت نتائج البحث باستخدام أسلوب تحليل العوامل (Factor Analysis) ان ترتيب الامة النسبية للعناصر كان كما يلي :

- ١ - الشخصية .
 - ٢ - التوافق .
 - ٣ - الرضا .
- ويمكن تفسير ذلك بالعوامل التالية .
- عنصر الشخصية هو المكون الرئيسى الذى يحدد احتياجات

الفرد ودوافعه واتجاهاته وطريقة ادراكه وبالتالي سلوكياته تجاه الأشخاص والمواقف ، ومن هنا يحتل عنصر الشخصية الوزن النسبى الاكبر في تحديد مستوى الحالة النفسية التى عليها الفرد .

— عنصر الشخصية يمكن اعتباره بمثابة « السبب » بينما عنصر « الرضا » وعنصر « التوافق » يمكن اعتبارهما مجتمعان بمثابة عنصر « النتيجة » ، حيث انه وفقاً لمكونات شخصية الفرد يتحدد مدى قدرته على التوافق مع الآخرين ومع العمل الذى يمارسه ، وبالتالي يتحدد مستوى رضائه . ومن هنا يكون الوزن النسبى لعنصر « الشخصية » اكبر من كلا العنصرين .

الخلاصة

يمكن استخلاص النتائج التالية .

- خطأ الفرض الأول فقد أثبتت نتائج البحث ان المديرين في مصر يتمتعون بمستوى لا بأس به (فوق المتوسط) من الصحة النفسية .
- خطأ الفرض الثانى فقد أثبتت نتائج البحث ان المديرين الذين يعملون بمستوى الإدارة العليا يتمتعون بمستوى من الصحة النفسية أعلى مما يتمتع به سائر المديرين الذين يعملون في مستويات إدارية أقل من مستوى الإدارة العليا .
- صحة الفرض الثالث فقد أثبت البحث ان مستوى الصحة النفسية للمديرين من الذكور أعلى من مستوى الصحة النفسية للمديرين من الإناث .
- خطأ الفرض الرابع فقد أثبت البحث ان مستوى الصحة النفسية للمديرين من ذوى مستوى الأعمار المتقدمة نسبياً (٤٥ سنة - فأكثر) أعلى من مستوى الصحة النفسية من ذوى الأعمار الأقل (٣٥ سنة - أقل من ٤٥ سنة) .
- صحة الفرض الخامس ، فقد أثبت البحث عدم وجود فروق بين مستوى الصحة النفسية لكل من المديرين الذين يعملون بوظائف ذات طبيعة تنفيذية والمديرين الذين يعملون بوظائف ذات طبيعة استشارية .
- خطأ الفرض السادس ، فقد أثبت البحث عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون ب وحدات القطاع الحكومى ومستوى الصحة النفسية للمديرين الذين يعملون ب وحدات قطاع الاعمال .

خاتمة

مما تقدم يتضح وجود تأثير لجموعة من المتغيرات على مستوى الصحة النفسية للمديرين ، وعلى صانع القرار مراعاة ذلك عند وضعه للسياسات الإدارية ، سعياً وراء تحقيق معدلات أعلى للإنتاج ، ومستويات أفضل من الرضا للعاملين .

المراجع

- 8 - George F. Dreher, Ronald A. Ash, and Robert D. Bretz .
Benefit Coverage and Employee Cost : Critical Factors in Explaining Compensation Satisfaction . Personnel Psychology : A Journal of Applied Research . vol 41 No . 2, Summer 1988 .
- 9 - Larry Hirschhorn . Professionals, Authority, and Group Life :
A Case Study of a Low Firm, Human Resource Management . Summer 1989 vol 28, No . 2 .
- 10 - Larry Hirschhorn and Thomas N. Gilmore .
The Psychodynamics of a Cultural Change : Learning from a Factory .
Human Resource Management Summer 1989 vol 28, No.2 .
- 11 - Leonard Fontana .
Clique Formation in a Regional Health Planning Agency .
Human Relations vol 38, Number 9, 1985 .
- 12 - Joseph G. Rosse And Charles L.Hulin .
Adaptation To Work An Analysis of Employee Health, Withdrawal, And Change. Organizational Behavior And Human Decision Process . Volume 36, No. 3, December 1985 .
- 13 - Michael A. Campion, Elliott D. Pursell and Barbara K. Brown .
Structured Interviewing : Raising The Psychometric Properties of The Employment Interview . Personnel Psychology . A Journal of Applied Research . Vol 41, No. 1 Spring 88 .
- 14 - Rolph A. Alexander .
Group Homogeneity, Range Restriction, and Range Enhancement Effects on Correlations . Personnel Psychology A Journal of Applied Research . vol 41 No.4 Winter 1988 .
- 15 - Raymond lee and Elizabeth R. Wilber .
Age, Education, Job Tenure, Salary . Job Characteristics, and Job Satisfaction : A Multivariate Analysis . Human Relations . vol 38, No.8, 1985 .
- 16 - wayne F. Cascio, Ralph A. Alexander, and Gerald v Barrett .
Setting Cutoff Scores : Legal, Psycho metric, and Professional Personnel Psychology . A Journal of Issues and Guidelines. Applied Research vol 41 No. 1 Spring 1988 .

المراجع العربية :

- ١ - حسين ، ع . ع . و الهيتي ، خ . ن . و النعمة ، ط . ي .
١٩٨٦ « الحالة النفسية لطلبة الجامعة المستنصرية في ضوء استبيان الصحة العامة (GHO) بحث القى في المؤتمر العلمي الأولى لكلية الآداب ، الجامعة المستنصرية . بغداد .
- ٢ - النعمة ، ط . ع . و حسين ، ع . ع .
١٩٨٥ « الحالة النفسية لمعوقى الحرب في ضوء استبيان الصحة العامة » بحث القى في المؤتمر العلمي الرابع لهيئة رعاية معوقى الحرب ، بغداد .

المراجع الأجنبية :

- 1 - Ann Marie Ryan and Raul R. Sackett .
A survey of individual Assessment practices bu 1/0 Psychologists . Personnel Psychology A Journal of Applied . Research . vol 40, No. 3 Autumn 1987 .
- 2 - Barbara Gray .
Conditions Facilitating Inter Organizational Collaboration Human Relation, vol 38, Number 10, 1985 .
- 3 - Cairns, E.D & Wilson, N.R.
1984 « The Impact of Political Violence on Mild Psychiatric Morbidity in Northern » British Journal of Psychiatry 145: 631-635 .
- 4 - Daniel Sankowsky .
A Psyonalytic Attributional Model for Subordinate Poor Performance . Human resource management . Spring 1989, vol 28, No.1
- 5 - Ewart A. C. Thomas and WanDA E. Ward .
The influence of. own and other outcome on Satisfaction and choice of Task Difficulty . Organizational Behavior 3, December 1983 .
- 6 - Fred Emery .
Public Policies For Healthy Work Places. Human Relation, vol 38 No. 11, 1985 .
- 7 - George A. Newman, Jack E. Edwards .
And Nambarry S.Raju . Organizational Development Interventions : A Meta - Analysis of Their Effect on Satisfaction And other Attitudes . Personnel Psychology. A Journal Autumn 89 .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الإدارية

مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

الدكتور / السيد الطيبي

أستاذ الاقتصاد المساعد

أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

نبيل فتحي المداوي
نائب رئيس تحرير مجلة التشريع
المالى والضريبي

تمهيد :

مرت نظم الضرائب بمصر بعدة مراحل كلفت تدهف منذ بدايتها للتمهيد للاخذ بنظام الضريبة الموحدة ، ذلك النظام الذى يتطلب تمهيداً مرحلياً محسوباً بأسلوب علمي محدد الخطوات ، مع الأخذ في الاعتبار لثر التحول على كل من التشريع والإدارة الضريبية (الإدارة المنفذة للضريبة) وممولي الضريبة ، ذلك مع ضرورة تفاعل كافة القواعد والمبادئ العلمية مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في مصر .

وقد قسم البحث إلى المباحث الأربعة التالية

● المبحث الأول :

ويشمل بيان أهمية الأخذ بنظام الضريبة الموحدة ، مع تنفيذ مزاعم المخوفين من التحول للنظام الجديد ، وفي هذا الصدد هناك حقيقة لا بد من مراعاتها ، ألا وهي عدم المساس بالحصيلة الضريبية كاساس .

● المبحث الثاني :

وتشمل دراسة المرحلة الأولى للتحول التي تهدف إلى رفع

مستوى الاداء بالأجهزة الإدارية ، ويحوى هذا المبحث البنود الآتية :

بند (١) : حتمية وجود شكل قانونى وتنظيمى جديد للمصالح الإدارية .

بند (٢) : توصيف الهيكل الضريبى المصرى .

بند (٣) : تقييم الأجهزة الإدارية بوضعها الراهن :

- جهاز المعلومات - نظم الحفظ والتوثيق والإحصاء - الإعلام الضريبى - اختيار رجال الضرائب - التدريب الضريبى - مكافحة التهرب الضريبى - البحوث الضريبية .

بند (٤) : مدى ملاسة الكيان القانونى للهيئات العامة للمصالح الإدارية :

- مفهوم الإدارة الضريبية - تطبيق وظائف الإدارات الضريبية - الحصانة القضائية والمعنوية والمادية - الإدارة الضريبية تمثلها وزارة المالية - المصالح الإدارية مصالح حكومية - ملهية الهيئة العامة - الهدف من إنشاء الهيئة القومية للموارد - إنشاء للهيئة القومية العليا للموارد - إدارة الهيئة العليا للموارد - وزير المالية هو الرئيس الأعلى للهيئة .

بند (٥) : الهيكل التنظيمى المقترح للهيئة العليا للموارد .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الإيرادية مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

● المبحث الثالث :

ويشمل المرحلة الثانية ويتم بها إدخال نظام السجل
العيني :

● المبحث الرابع :

ويشمل المرحلة الثالثة ، ويتم فيها إصدار تشريع الضريبة
الموحدة .

المبحث الأول

أهمية الأخذ بنظام الضريبة الموحدة

تتميز الضريبة الموحدة بأنها تحقق العدالة في توزيع
الأعباء المالية بين الممولين وتساعد في القضاء على التهرب
الضريبي ، كما أنها توفر من نفقات الجباية .

وإذا كان مفكرو الضريبة بمصر استقروا على ضرورة
التحول من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة
فإن الأمر يرتبط أساساً بمراحل من المحتم المرور بها حتى
لا يحدث خلل في الجهاز الضريبي .. مراعين في ذلك أنه
لا يجوز أن يؤثر هذا التحول على كفاءة المصلحة خلال السنة
التي سيتم فيها التحول .. ذلك أن الأوضاع الاقتصادية للبلاد
لا تتحمل أى عجز في المصلحة حتى وإن احتج بأن المصلحة
التي ستقدمها في السنة الأولى سنحصل عليها في سنوات
لاحقة ؟.. وإن قيل إن النظام يحتاج إلى جهاز ضريبي
متمرس ؟ أقول نعم .. بل إن الأمر يحتاج إلى جهاز معلومات
ومكافحة تهريب ضريبي ومسابيات آلية يعاد تنظيمه ، وهو
المراد في هذا البحث .. فالمطلوب جهاز يتلاءم مع التطور للنظام
الضريبي .

١ - أهم مزايا الضريبة الموحدة :

يمكن أن نحل أهم مزايا الضريبة الموحدة فيما يلي :
(١) تقديم إقرار واحد في الموعد الذى يحدده للقانون يحوى
ما حققه الممول من دخل خلال السنة الضريبية ، مهما تعددت

أو اختلفت مصادر هذا الدخل ، مما يحقق التيسير على
الممولين .

(ب) يدفع الممول الضريبة دفعة واحدة طبقاً لما يحدده
إقراره مع الأخذ في الاعتبار ما قد يكون قد سدده عن طريق
الحجز من المنبع .

(ج) يتعامل الممول مع مأمورية ضرائب واحدة ومأمور
واحد .

(د) يتم الفحص والربط وبالقى الإجراءات بتسلسل
واضح ، وبالتالي لا يحدث تكرار في الإجراءات .

(هـ) تحديد المركز الضريبي للممول تحديداً سليماً بما
يجعله أقدر على الوفاء بالتزاماته وممارسة حقوقه .

(و) لا يمنع الأخذ بهذه الضريبة من إيجاد تمييز لبعض
الدخول كما يحدث في نظام الضرائب النوعية ، فبمكّن منح
تخفيضات أو امتيازات لبعض الدخول عند حساب الوعاء
الخاضع للضريبة ، كما يمكن أيضاً تقرير قاعدة الخصم من
المنبع .

٢ - مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة :

نرى أن التحول من النظام النوعي إلى النظام الموحد يحتاج
إلى المرور بعدة مراحل محسوبة الخطوات وبصورة علمية
دقيقة نوردتها كما يلي :

المرحلة الأولى : إنشاء جهاز ضريبي جديد يشمل كافة
الأجهزة الإيرادية ، وهى مصلحة الضرائب العامة - مصلحة
الضريبة على المبيعات - مصلحة الجمارك - مصلحة الضرائب
المقارية . وفى ظل هذه المرحلة يتم رفع مستوى الأداء
بالأجهزة الإيرادية في ظل القوانين والتشريعات الضريبية
المعمل بها الآن .

المرحلة الثانية : وفيها يتم إدخال نظام السجل العيني .

المرحلة الثالثة : وفيها يتم تجميع كافة ملفات كل ممول
بمأمورية واحدة إلى جانب إجراءات تنظيمية أخرى .

المرحلة الرابعة : وفيها يتم إصدار التشريعات الخاصة
بنظام الضريبة الموحدة

المبحث الثاني

المرحلة الأولى : رفع مستوى

الأداء بالأجهزة الإيرادية

بند ١ : حتمية وجود شكل قانوني تنظيمي

جديد للمصالح الإيرادية :

دعا السيد رئيس الجمهورية إلى أنه بالإضافة إلى تطوير

التشريع فإنه من المحتم تطوير الأجهزة الحكومية ، ومنها أجهزة الضرائب والجمارك بحيث تتجاوز مرحلة الإدارة الحكومية .

وقال سيادته بالنص : « إن القوانين المنظمة لعمل هذه الأجهزة يجب أن تعمل بحيث تتحول هذه الأجهزة إلى أجهزة لا تختلف في سلوكها وإجراءاتها عن قطاع الأعمال تقدر قيمة الوقت .. تحصل على حقوق المجتمع دون أن تنقص من حقوق المتعاملين معه » .

ودعا سيادته إلى إجراء دراسات لكي تترجم إلى مقترحات ويراجع تدخل جيز للتنفيذ .

ولا شك أن التشريع الضريبي مع ما قد يكفله من عدالة ، ومهما قام بسد الطريق أمام التهرب الضريبي فلن يؤتى ثماره ، وإن يكن مؤثراً في المجتمع الضريبي ما لم يكفل التشريع نفسه أداة تنفيذية قوية وحصنة يتوافر فيها الثقة والاحترام المتبادل بين رجال الضرائب والممولين ، وتحت مظلة الحماية لهذه الأداة . ومنها حسن اختيار رجل الضرائب بوضع معايير مقننة لشغل هذه الوظائف أخلاقياً وعلمياً وأدبياً .

ونستطيع أن نجزم أن التهرب الضريبي هو نتيجة طبيعية في حالة عدم توافر مناخ العلاقات الطيبة بين مأموري الضرائب والممول ، الأمر الذي يحتم ضرورة وضع أسس ومعايير تبني عليها المعاملة وأدب الحوار في إطار مجلس أعلى للضرائب برئاسة وزير المالية المختص .

كل ذلك من أجل توفير الضمانات والحصانات القضائية والمعنوية والمادية لمأموري الضرائب ، وكتقلبة انطلاق نحو التطبيق الصحيح للتشريعات الضريبية بعيداً عن المغالاة في التقدير ، وبعيداً عن تنفيذ قانون الجانب الأخرى الذي يؤدي يقينا إلى التهرب الضريبي .

بند ٢ : توصيف الهيكل الضريبي المصري :

يتكون الهيكل الضريبي المصري طبقاً لمجموعات الإيرادات السيادية للدولة طبقاً لترتيب موازنة الجهاز الإداري للدولة موزعة على جهات التحصيل كما يلي :

المجموعة الأولى : الضرائب على دخول الأشخاص

الطبيعية (مصلحة الضرائب العامة) :

ويخلق بها :

- الضرائب على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة .
- الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية .
- الضريبة على المرتبات : وتتكون من :
- الضريبة على المرتبات والأجور - للضريبة على مرتبات العاملين المصيرين بالخارج .

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

الضريبة العامة على الدخل .

ضرائب التضامن الاجتماعي وتتكون من :

- الضريبة على تصاريح العمل - الضريبة على الحفلات والخدمات الترفيهية - الضريبة على الشاليهات والكباين - الضريبة على السيارات الخاصة - الضريبة على تذاكر السفر للخارج .

المجموعة الثانية : الضرائب على أرباح شركات الأموال : (مصلحة الضرائب العامة)

الضريبة على أرباح شركات الأموال .

المجموعة الثالثة : ضرائب الدمغة (مصلحة الضرائب العامة) :

ضرائب الدمغة :

— ثمن أوراق مدموغة وطوابع دمغة - الدمغة على الماهيات والصرفيات الحكومية - الدمغة على التأمين - الدمغة على المراهقات واليانصيب - الدمغة على أعمال البرصة - الدمغة على عقود اشتراكات المياه والنور والغاز والتليفون - الدمغة على اشتراك الغاز والكهرباء والبروتاجاز - الدمغة على الإعلانات - الدمغة على أوراق وزارة العدل - الدمغة على التصاريح والرخص الإدارية - الدمغة على بطاقات التموين - الدمغة على الشهادات والإفادات - الدمغة على الصور والمستخرجات - الدمغة على الطبقات والشكاوى - الدمغة على العقود وما في حكمها - رسوم الدمغة على وثائق الأحوال الشخصية - رسوم الدمغة على وثائق الملاحة التجارية - رسوم الدمغة على محاضر الشركات - رسوم الدمغة على الأوراق التجارية - رسوم الدمغة على الإيصالات والمخالصات والفواتير - رسوم الدمغة على الأعمال والمحركات الحرفية ، وما في حكمها - رسوم الدمغة على خدمات النقل - رسوم الدمغة على خدمات البريد - رسوم الدمغة على تأسيس الشركات - رسوم الدمغة على الشهادات - رسوم الدمغة على الذمة والثروة المالية - رسوم الدمغة على منح الجنسية المصرية - رسوم الدمغة على الموازين والأجهزة الحاسبة - دمغة متنوعة .

المجموعة الرابعة : ضريبة الأيلولة (مصلحة الضرائب العامة) :

ضريبة الأيلولة .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الإيرادية

د. إبراهيم التومول لنظام الضريبة الموحدة

المجموعة الخامسة: الضرائب والإيرادات الجمركية
(مصلحة الجمارك) :
ويلحق بها :

الضرائب الجمركية :

إيرادات متنوعة وخدمات جمركية - إيرادات النوبتجية -
إيرادات الغرامات والمضبوطات .

المجموعة السادسة: الضرائب العامة على المبيعات
(مصلحة الضرائب على المبيعات) :

شاي - سكر - الجعة (البيرة) - تبغ - منتجات النفط -
كحول إثيلي - الأدوية - المفاع ذات عجل آلية الحركة - زيوت
نباتية - زيوت وشحومات - أسمنت - قشبان وعيدان -
الضريبة على باقي السلع المحلية .

الضرائب على الخدمات :- وتشمل :

خدمات الفنادق والمطاعم السياحية - خدمات شركات النقل
السياسي - خدمات التلكس والفاكس - النقل المكيف بين
الحافظات - خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت
والضوء - خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء -
خدمات الوسطاء الفنيين .

المجموعة السابعة: ضرائب وإيرادات سياحية متنوعة :
إتاوات :

الإتاوة على البترول ، رسوم الإيجار ، الإتاوة على هيئة قناة
السويس ، الإتاوة على محال استغلال جزء من المجرى
النهرى .

رسوم وضرائب على القطن :

رسوم الحليج على الاقطن ، ضريبة لتمويل الدعاية للقطن
المصرى .

رسوم دعم :

رسوم الملاحة البحرية . رسوم دعم صناعة الحديد
والصلب . رسوم دعم السينما .

رسوم استيراد وتعامل حق تصدير :

الرسوم على طلبات الاستيراد ، الرسوم على طلبات الأرز ،
الرسوم على طلبات القطن ، رسوم الصادرات على السلع
الأخرى .

المجموعة الثامنة: الضرائب والرسوم ذات الصبغة
المحلية (مصلحة الضرائب العقارية)

ضرائب على الأطنان ، ضرائب على الأراضي الزراعية ،
ضرائب على المباني ، ضرائب على الملاهي ، رسوم السيارات ،
الحصة في الإيرادات المتنوعة ، النصب في الصندوق
المشترك ، النصب في الضريبة على هيئة قناة السويس .

بند ٣: تقييم الأجهزة الإيرادية بوضعها
الراهن

إحقالا للحق فإن الإدارة الضريبية في كافة مصالحها
الإيرادية .. وطبقا للإمكانات المتاحة والهياكل التنظيمية
الحالية ، فإننا نرفع لها راية التحية والاحترام .
ولكن يجدر بنا ونحن نقف على أبواب الإصلاح الاقتصادي
الشامل أن نعيد تقييم الأوضاع في الإدارة الضريبية .
لذلك نسأل أنفسنا بما يلي :

— هل الجهاز الضريبي الحالي بوضعه الراهن قادر على
تحقيق الهدف منه .. بمعنى هل يواكب هذا الجهاز قوة الدفع
المطلوب للنهوض بالاقتصاد القومي ؟

— هل حقق الجهاز الضريبي حصر المجتمع الضريبي ؟
— هل تمكن الجهاز الضريبي بوضعه الراهن من القضاء على
مشكلة التهرب الضريبي ؟

— هل تمكن الجهاز الضريبي بوضعه الراهن من استكمال
خطة المعلومات المطلوبة بل والمتمتة الشاملة للمجتمع
المصرى ؟

— هل إن الأجهزة الضريبية في وضع التنظيم الإداري السليم
والمن الذي يسمح بتحقيق الأهداف ؟

— هل حقق الجهاز الضريبي الحالي الثقة بينه وبين المجتمع ،
مما يدفع الممول الضريبي إلى أن يتقدم بإقراره وهو مقتنع أنه
يعمل عملاً وطنياً جليلاً ؟

وهل ؟ .. وهل ؟ وهل ؟

وأسئلة لا حصر لها .

والإجابة عن هذه الأسئلة كلها .. طبقاً لما قرره المؤتمرات
والندوات الضريبية على المستوى الجامعي أو الجمعيات
العلمية .. أن الأجهزة الضريبية الحالية مع ما تحقق من
إنجازات ضخمة . تحتاج إلى دفعة تطوير جديدة .

والسبب .. أن الوضع الهيكلي لهذه الأجهزة لا يساعدنا
حقيقة على رفع الأداء إلى المستوى الذي يحقق هذه الأهداف ،
مما يتطلب إعادة النظر في هيكل الإدارة الضريبية بوضع
تنظيم إداري سليم ومن يسمح بتحقيق الأهداف .

في عجلة سريعة سنحاول التركيز على بعض

الموضوعات الرئيسية التي تؤكد على ضرورة التغيير الجذري وهي كالآتي :

١ - جهاز المعلومات :

يمكن أن نقرر أن جهاز المعلومات بكافة الأجهزة الضريبية قاصر عن تحقيق الأهداف التي أنشئ من أجلها بما في ذلك من تسجيل وتنظيم وفهرسة للمعلومات والبيانات وتحديثها وتعديلها أولاً بأول ، حتى يمكن المعاونة في اتخاذ القرارات الرئيسية في الوقت المناسب .

إن دور المعلومات في الإدارة الحديثة لإدارة أي منظمة هو دور هيكلي وأساسي ولا نغالي عندما نقول إن هذا الدور يعتمد عليه كافة وظائف الإدارة ، وبغيرها لا تؤدي هذه الوظائف على الوجه الأكمل . ولذلك عندما يكون هناك أي قصور في تأدية هذا الدور بمعنى عدم توافر المعلومات أمام الإدارة بكل مستوياتها بالقدر المناسب أو بالأسلوب المناسب وبالصورة المناسبة وعدم توظيفها التوظيف الأمثل ، إذا لم يحدث كل هذا لكان لذلك تأثير سلبي بالضرورة على كفاءة أداء الوظائف الإدارية وبالمستوى المطلوب .

ولكن تاركاً الإدارة الضريبية هذه الروح المتطلبة بالنسبة للمعلومات لا بد لها من الاهتمام بعدد من النقاط الهامة اللازمة لتحقيق هذا الهدف فيجب العمل على توافر المعلومات (١) بالفقرة المناسبة : بحيث يتوافر لكل وظيفة داخل دوائر العمل في الحق الضريبية المعلومات اللازمة التي تمكنها من أداء مهامها على وجه مرض وبالكفاءة المطلوبة .

فعل سبيل المثال لا الحصر يجب توافر معلومات كافية لدى العاملين بالسلطة والإدارة عن :

١ - كافة الأنشطة الاقتصادية التي يتكون منها الاقتصاد القومي بشكل عام .

٢ - الأنشطة التي تزاوئ بكل محافظة وكل بلدة وكل حي وكل شارع داخل الحي وكل معنى .

٣ - مقومات الاقتصاد القومي ومؤشرات انتعاش أو نمو كل نشاط ونسب الربح السائدة أو المتوسطة لكل نشاط للاسترشاد بها .

٤ - حجم العمالة اللازمة لكل نشاط ومستوى الأجور .

٥ - المواد الخام اللازمة لكل صناعة ونسب الخلط النضجية ومعدلات الإنتاج للآلات المختلفة ، أو إنتاجية العامل المعتادة في الصناعات اليدوية ، ومعدلات استهلاك الوقود للآلات المختلفة ونوعيات الآلات .. الخ .

٦ - كافة القوانين الضريبية والقوانين الأخرى التي لها صلة بالعمل الضريبى واللوائح التنفيذية لها .

٧ - كافة التعليمات والكتب الدورية والنشرات التي تخدم العمل .

٨ - المراجع والأبحاث التي تنهض بالعمل الضريبى .

٩ - إلى غير ذلك من المعلومات التي تخدم العمل .

(ب) الدقة والوضوح اللازمين :

فغزارة المعلومات وحدها لا تكفى ، ولكن لابد أن تتوافر أيضاً لهذه المعلومات الدقة حتى تنعكس دقة هذه المعلومات على كفاءة الأعمال التي تعتمد عليها . وهو ما يتطلب الحصول على هذه المعلومات من مصادر موثوقة بها .

أما عن وضوح المعلومات فيستلزم أن تصاغ هذه المعلومات بتنسيق وترتيب منطقي ، أو تعرض على هيئة إحصائيات أو رسوم بيانية أو جداول أو بأى وسيلة تجعل هذه المعلومات واضحة ومعبرة حتى تكون الإفادة منها أفضل .

(جـ) في الوقت المناسب :

بحيث تكون المعلومات تحت نظر الإدارة عندما تحتاج إليها ، وهو ما يتطلب أن يكون هناك قنوات اتصال مفتوحة جيداً لتتسبب عبرها هذه المعلومات من المصدر إلى المتلقي وحتى يتم انسيابها بالسرعة المطلوبة .

(د) تخاسب المعلومات مع وسائل الحفظ والتخزين لتتيسر عند الحاجة :

فلا بد من تسجيل وتخزين أو حفظ هذه المعلومات بحيث يمكن الحصول عليها أو استرجاعها عند الحاجة ، ولذلك يجب توافر طرق ووسائل مناسبة للقيام بهذه المهمة لتكون هذه المعلومات جاهزة بالصورة المطلوبة .

ولما كانت الحاسبات الآلية من أحدث هذه الوسائل التي تقوم بهذا العمل من تسجيل وحفظ واسترجاع وتحليل ، فإن لمصلحة الضرائب إدارة مركزية للحاسبات الآلية ، وحالياً ينشأ لها فروع ببعض المحافظات ، ولكننا نتطلع إلى استكمال بنيتها وأن تصبح جاهزة بأسرع وقت ممكن للاضطلاع بهذا الدور على الوجه المطلوب .

وفي هذا المجال يكون مفيداً استخدام فكرة الرقم القومي لكل مول من مولى مصلحة الضرائب حتى يتم استخدامه عند تعامله على مستوى الجمهورية ، وفي جميع المجالات والأنشطة المختلفة التي يمارسها مهما تعددت هذه الأنشطة^(١) .

٧ - نظم الحفظ والتوثيق والإحصاء :

يمكن القول إن نشاط التوثيق غير موجود في أي من المصالح الإيرادية (يستثنى من ذلك مع التحفظ دار المحفوظات التابعة

رفع مستوى الأداء للأجهزة الإدارية

مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

لمصلحة الضرائب المقاربية التي تحتاج بلا شك إلى إعادة نظر لتحديث نظم الحفظ والتوثيق المطبقة بها). فلا يوجد بالمصالح الإيرادية أساليب لتجميع وتوصيف الوثائق على نحو يبين عناصرها ومحتوياتها. كما لا يوجد نظام للتحليل العلمي لمحتويات الوثائق. وعلى سبيل المثال.. فإن أحكام محكمة النقض الضريبية تعتبر من المصادر الأساسية لاتجاه القضاء الضريبية الذي يجب أن يجمع ويصوب ويكون تحت يد كافة العاملين بكل المصالح الإيرادية، مما يكون له أكبر الأثر في التخفيف من حدة المنازعات الضريبية. ولذلك فإنه لا يوجد في أي من المصالح الإيرادية صورة حقيقية لما صدر من هذه الأحكام، فهي إذن تحتاج إلى أسلوب علمي في التجميع والتبويب والحفظ.

أما في مجال الإحصاء الضريبية.. فإنه لا يوجد أيضا نظم الإحصاء العلمي الذي يمكن بواسطتها التعرف مقدما على احتياجات المصالح الإيرادية من البيانات والمعلومات المطلوبة لها بما يحقق أغراضها.

٣ - الإعلام الضريبية:

لأسف نكاد نقول إنه لا يوجد في كافة المصالح الإيرادية أي نوع من أنواع الإعلام فيما عدا ما تقوم به رابطة مأموري الضرائب من إصدار مجلة التشريع المالي والضريبية.

٤ - احتياطي رجال الضرائب:

وهو ما يحتاج إلى دراسة دقيقة.. ذلك أن رجل الضرائب رجل إدارة ورجل قضاء مالي في نفس الوقت، الأمر الذي يوجب عدم السهر في نظم التفتيش بالأسلوب الحكومي لأنه لا يوزن برجل الضرائب الملائم الذي تتوافر فيه الخصائص الأخلاقية والعلمية والأدبية.

٥ - التدريب الضريبية^(١):

عملا على تطوير نظم وأساليب العمل الفني الإداري بالمصلحة وإعداد مأموري الضرائب لمقابلة العمل التنفيذي فإنه من المحتم دراسة تطوير نظم التدريب وذلك بهدف:

(١) تنمية القدرات الفنية والإدارية ورفع مستوى الأداء مما يؤدي إلى زيادة معدلات الأداء وتحقيق خطة الفحص

والربط والتحصيل بال مصلحة ووحداتها بما يتفق مع تحقيق الهدف القوي من الرسالة الضريبية.

(ب) العمل على رفع مستوى الإدارة الضريبية الحديثة بالوحدات مما يجعلها قادرة على القضاء على المشاكل والمعوقات التي تعترض حسن سير العمل بها أولا بأول.

(ج) التعرف على الثغرات التي تمكن كبار الممولين من التهرب المباشر أو غير المباشر من دفع حقوق الدولة عليهم وكيفية مواجهة هذه الثغرات إدارياً أو قانونياً.

(د) إقامة مجتمع ضريبي أمثل مبنى على أساس من العدالة الضريبية والاستقرار الاجتماعي.

لذلك نرى تطوير قواعد نظم التدريب كما يلي:

١ - تدريب مأمور الضرائب على المنهج العلمي والتطبيقي وأساليب الوصول إلى النتائج بنفسه من خلال تنمية قدراته على التحصيل العلمي والتطبيق العمل ومعرفة القوانين والقرارات واللوائح الصادرة وكيفية التعامل معها.

٢ - إحكام الإشراف الفني والإداري بصورة دورية على جميع الدورات التدريبية بحيث تساهل في ذلك المناهج التعليمية المتقدمة مع مراعاة الثغرات العلمية والعملية الدائمة والمتطورة في مجال العمل الضريبية.

٣ - تدعيم البرامج وتوفير الوسائل التدريبية على أساس ثابت في ميزانية المصلحة سنوياً، للإعداد بالأجهزة العلمية والوسائل التعليمية التي تقيد في التطبيق العمل والعلمي المطلوب.

٤ - تشكيل لجنة دائمة لتطوير المناهج يمثل فيها الجهات والشخصيات التي لها صلة وثيقة بتطوير الفكر الضريبية من الناحية العلمية والعملية، وذلك على ضوء دراسات تطبيقية مستقلة وبحوث فنية وتنفيذية لها صلة مباشرة بالثغرات والاحتياجات الفعلية اللازمة لحاجة العمل بالمصلحة في إطار القوانين واللوائح.. الخ - عن أن يتم ربط المناهج بالمشاكل والقضايا الضريبية بشرط أن يتحقق التكامل في المواد الدراسية المقررة لكل ما يتعرض له المتدرب فنيا وإداريا بمختلف المستويات الوظيفية.

٥ - العمل على الحصول على منح دراسية بالجامعات بأسلوب البعثات الداخلية للحصول على الدرجات العلمية الأعلى في شتى مجالات العلوم الضريبية لخدمة أغراض العمل طبقا لشروط توضع في هذا الشأن..

٦ - إعادة النظر في نوعية ومستوى المدربين الذين يقومون بإعداد وإلقاء المحاضرات وبرامج التدريب الجديدة بما يتلاءم مع الهدف الجديد من تطويرها.

٧ - العمل على وضع نظام أمثل لتقييم المتدربين من الناحية

(١) نبيل المعادوى - تطوير نظم التدريب بمصلحة الضرائب - مجلة التشريع المالي والضريبية - العدد ٢٥٧ - نوفمبر ١٩٨٧

الفنية والإدارية بواسطة مراكز التدريب الضريبى وبواسطة رؤسائه المباشرين في المجال العلمى أولاً بأول بشرط أن يوضع هذا بمبلغ خدمة كل موظف .

وهذا لن يتأتى إلا إذا تم توحيد سياسة التدريب بكافة المصالح الإيرادية الأربع .

٦ - مكافحة التهرب الضريبى

وهو أحد الأنشطة الخدمية الأساسية بالمصالح الإيرادية . ويقوم على إجراء التحريات اللازمة للكشف عن جرائم التهرب الضريبى ، وتحقيق ما يحول لها من بلاغات ضد الممولين عن حالات التهرب من الضريبة وفحص حالات التهرب والقيام بضبط الحالات التى يكلف بها بمعاونة ميلات التهرب . والحقيقة أنه وإن كان الجهد المبذول قد حقق نتائج طيبة .. إلا أنه بلا شك جهد محدود طبقاً للإمكانات المتاحة . فلا يستطيع أحد أن يحكم بأن التهرب الضريبى قد تقلص حجمه بل إنه في ازدياد مستمر .. بل إن الحالات التى يتم ضبطها تظهر تضخماً رهيباً في حجم الثروة التى تم الحصول عليها نتيجة التهرب الضريبى ، وأن الضبط لبعض الحالات الضخمة لا يتم عادة إلا في قضايا فرعية - بمعنى أن الحالات التى يتم ضبطها من هذه الفئة قد جالت وصالت بالبلاد شرقاً وغرباً حتى جمعت هذه الأموال الطائلة بدون أن تتمكن أجهزة مكافحة التهرب من التعرف عليها رغم ما لهذه الفئة من تأثيرات قوية وظاهرة على الحركة الاقتصادية . وليس هذا إلا دليل على ضعف إمكانات الأجهزة الحالية ، أضف إلى ذلك أن قيام كل جهاز بكل مصلحة بجهد قد يتكرر في الأجهزة الأخرى ، قد يؤدي إلى التهرب في حد ذاته .

ذلك أن تضارب بعض سياسات التحريات على بعض الممولين يؤدي إلى أن يتنبه المتهرب إلى ما يدور حوله فتحدث نتائج غير معمودة قد يكون من بينها تهريب أمواله خارج البلاد .

وهنا نشير بأهمية إجراء التحريات عن الأنشطة العقارية أو الجمركية والذي يخدم كثيراً في إجراءات التحريات عن أنشطة ضرائب الدخل وهكذا .

إن أجهزة التهرب الضريبى في كافة الأجهزة الضريبية يجب أن تتوحد ويوفر لها الإمكانيات العلمية الحديثة ، بالإضافة إلى أن خلاياها يجب أن تمتد إلى كل بلدة وكل مأمورية ضرائب .

البحوث الضريبية . نجد أنه في كل من المصالح الإيرادية يوجد قطاع أو إدارة مركزية أو عامة للبحوث الضريبية . ومما لاشك فيه أن هذه البحوث من القطاعات التى تعتمد عليها الإدارة الحديثة وتخصص لها الاعتمادات المناسبة . ويجب أن يضطلع قطاع

البحوث بما يلي :

١ - البحوث الفنية : المتصلة بالعمل الفنى .

٢ - البحوث القانونية : والتى تظهر أهميتها في حالة الحاجة إلى استحداث قانون جديد أو تعديل قانون في أحد مواده .

٣ - البحوث الإدارية الحالية إليها لدراسة المشكلات الإدارية المتعلقة بالنواحي الإدارية .

وحيث يكاد يقتصر عمل قطاع البحوث على مصلحة الضرائب بالقاهرة فقط ، لذلك يجب أن تنشأ إدارات للبحوث على مستوى المحافظات المختلفة ، وذلك لأن كل إقليم له طبيعته الخاصة ، وقد يكون له أنشطته الخاصة التى يتميز بها عن غير من الأقاليم الأخرى ، بل إن بعض الأنشطة مع انتشارها بكافة الأقاليم قد يكون لها ظروف خاصة في إقليم أو أكثر .

ولذلك فإن وجود إدارة خاصة بالبحوث في هذه الأقاليم يحال إليها المشاكل الفنية بالذات التى تحتاج العمل الضريبى في كل إقليم يجعل هذه الإدارات أقدر على التصدي لهذه المشاكل البحثية الفنية الخاصة وخاصة المتصلة منها بأسس الفحص وغيرها^(١) .

بند ٤ : مدى ملائمة الكيان القانونى للهيئات العامة للمصالح الإيرادية

الكيان التنظيمى هو الوضع الهيكلى الذى ينشأ من أجل مزاوله نشاط أو أنشطة محددة وهو يشمل ما يلي :

(أ) تشمل تخطيط الوحدات الميدانية التى تؤدى إلى حسن أداء النشاط .

(ب) الإجراءات التى تحقق كفاءة الأداء والاقتصاد في التكاليف .

(ج) نظم ترتيب الوظائف التى تجدد واجبات ومسئوليات كل وظيفة وخطوط السلطة لتحقيق الغرض من إنشائها .

(د) القواعد الخاصة بالشؤون المالية والإدارية والفنية .

(هـ) قواعد تعيين العاملين وترقيتهم ونقلهم وفصلهم وتحديد مرتباتهم وأجورهم ومكافأتهم .

(و) قواعد الموازنة السنوية .

(ز) قواعد إدارة تصريف شؤون المنظمة .

(ح) قواعد التوجيه والرقابة وأساليب النظر في التقارير التى تقدم عن سير العمل بالمنظمة ومركزها المالى .

رفع مستوى الأداء للأجهزة الإدارية

مرآة العمل لنظام الضريبة الموحد

ويعتبر أى قصور فى الأداء الأمل لآى من هذه الوظائف تصور حقيقى فى الكيان التنظيمى يجب النظر فى تعديله حتى يحقق الغرض منه .

مفهوم الإدارة الضريبية^(١) :

تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين والتحقق من سلامة تطبيقها عملية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى ، وكذا اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التى ترقى بالنظام الضريبى إلى درجات من الإتقان والكمال ويساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

والإدارة الضريبية (كفرع من فروع الإدارة المالية) ، هى بديرها جزء من الإدارة الحكومية (الإدارة العامة) وبالتالى تحتوى على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية وهى التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة .

ويعتبر النظام الضريبى الذى تتولى الإدارة الضريبية تنفيذه انعكاساً للسياسة الضريبية التى ينتهجها المجتمع فى فترة زمنية معينة . والسياسة الضريبية (كأحد فروع السياسة المالية التى هى بديرها أحد فروع السياسة

ويمكن استعراضها كما يلى :

الوظائف	مصلحة الضرائب العامة	مصلحة الجمارك	مصلحة الضرائب العامة على المبيعات	مصلحة الضرائب العقارية
أولاً الوظائف المركزية				
- التخطيط العام	/	/	/	/
- المتابعة	/	/	/	/
- التنظيم والإدارة	/	/	/	/
- المعلومات	/	/	/	/
- مكافحة التهريب	/	/	/	/
- التوجيه والرقابة	/	/	/	/
- القضايا والشئون القانونية	/	/	/	/
- لجان الطعن والمنازعات	/	/	/	/
- التدريب	/	/	/	/

الاقتصادية للدولة) جزء من برنامج تخطيطه وتنفذه الدولة عن عدل لإحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة على كافة متغيرات النشاط الاقتصادى والاجتماعى والسياسى تحقيقاً لأهداف المجتمع .

ولاشك إن نجاح الإدارة الضريبية فى مهمتها الشاقة إنما يتركز بادرى ذى بدء على رسم السياسة الضريبية المثل التى تحقق أهداف المجتمع ، وإلا فإن دقة التطبيق وقاطية التنفيذ وحسن الإنجاز يصبح عيباً لا طائل من ورائه ، فإذا ما توصلنا إلى رسم السياسة الضريبية المثل من وجهة نظر المجتمع فإن نجاح الإدارة الضريبية فى تنفيذها سوف يتوقف على تعاون وتضافر جهود كل من السلطة التشريعية والتنفيذية - المتفاعلة مع الإدارة الضريبية .

تطابق وظائف الإدارات الضريبية

استعرضنا فى مبحث سابق توصيف الهيكل الضريبى المصرى نجد أنه يشمل على مجموعات الإيرادات السيادية للدولة سواء أكانت ضرائب مباشرة ، أو ضرائب غير مباشرة وأن هذه الإيرادات موزعة على عدد من الإدارات الضريبية وهى مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب العقارية ومصلحة الجمارك ومصلحة الضرائب العامة على المبيعات - ودراسة الهياكل التنظيمية لهذه الإدارات الضريبية بين أنها بصورة عامة تتطابق من حيث الوظائف الرئيسية لإدارات الضرائب جميعها فى خطوطها العريضة من حيث النشاط والتنظيم والتنفيذ والتوجيه والرقابة .

(١) د . حامد عبد المجيد - دراسات فى السياسة المالية - الدار الجاهلية - الإسكندرية - إبريل ١٩٨٧ من ١٧٥ - ١٨٢

الوظائف	مصلحة الضرائب العامة	مصلحة الجمارك	مصلحة الضرائب العامة على المبيعات	مصلحة الضرائب العقارية
- الشؤون المالية والإدارية - العلاقات العامة وخدمة المواطنين - الحاسب الآلي	/ / /	/ / /	/ / /	/ / /
فنياً الوظائف التنفيذية - الجمر - الإيرادات - الفحص - الربط - التحصيل - القضايا	/ / / / / /	/ / / / / /	/ / / / / /	/ / / / / /

الضريبي الكفاء يؤدي إلى تخفيف حدة العبء التشريعية ولكنه لن يستطيع أن يقضي عليها .

الحصانة القضائية والمعنوية والمالية :

موضوع من أخطر الموضوعات التي تؤثر على السياسة التنفيذية للتشريعات الضريبية .. وهو موضوع الحصانة القضائية لرجال الضرائب ، وسوف نناقشها بشيء من الإسهاب .

إن سلطة مأمور الضرائب يجب أن تتسم بطبيعتها بمرونة السياسة التشريعية ومرونة السياسة التطبيقية ، فالمرونة في السياسة أي أن لا يتدخل التشريع في التطبيقات الجزئية بل يتركها لحق القانون حيث يتناولها في ملكته الفنية مستوفداً العدالة والحق . وينقل مأمور الضرائب عملاً فنياً خطيراً هو مهمة تطبيق القانون في مسألة مالية تتجاوز أعلى نصاب لأي محكمة فإذا تخلفت عنه الحصانة المعنوية فإن طريقته في تطبيق القانون تكون خاضعة لقانون طبيعي لا مرونة فيه ذلك هو القانون « الجانب الاحوط » إنه قانون تمليه عليه سياسة الخوف من تهمات الوظيفة ، ومن المعلوم أنه لا وجود لسياسة الضمير إلا إذا أمن من الخوف فإنه لن يتحرج من إبداء الرأي الذي تعود لجنة الطعن إلى التصريح به أو المحكمة إلى القضاء . وتوفر مجهودات شتى داخل المصلحة وخارجها بين رجال القضاء والنيابة ومحامي الحكومة بسبب انقضاء

وإن كانت النظم الضريبية تختلف في تفاصيل العمل بإدارات الضرائب وفق نوعها فإدارات الضرائب المباشرة تختلف في تفاصيلها عن إدارات الضرائب غير المباشرة ، وكذلك فإنه إذا أخذ بنظام الضريبة الموحدة فإنها بالقطع ستختلف في تفاصيلها عن نظام الضرائب النوعية .

ولكن مع ذلك تتطابق إدارات الضرائب جميعها في الوظائف الرئيسية من ناحية خطواتها العريضة من حيث التخطيط العام ونظم المعلومات خاصة نظم الإحصاء العام الذي سيخدم الحصر الشامل لكل الأنشطة خاصة بعد استخدام نظام الرقم القومي للممول . وهذا الأخير الذي سيخدم كثيراً في مكافحة التهرب الضريبي على كافة المستويات .

وعليه فإن الأمر يتطلب قيام نظام للإحصاء يخدم الموارد السيادية في نظام واحد بحيث يكال عند استخدام نظم المعلومات الخاصة بكل نوعية من النوعيات الأربع للضرائب توفر النظم المعنية الكفيلة بخدمة الاقتصاد القومي في الإطار العام ، وبما يضمن عدم تكرار جهده واحد بكل مصلحة إيرادية على حدة .

ولا شك أن تحقيق هذه الكفاءة للإدارة الضريبية مع النظام التشريعي الضريبي الملائم للمجتمع ، هما الركتان الأساسيتان لنجاح السياسة الضريبية .

وبما كان التشريع جيداً فإن الجهاز الضريبي غير الكفاء يستطيع أن يحول هذا الامتياز في التشريع إلى أسوأ تشريع يضر بالممول خاصة والمجتمع عامة فإذا كان التشريع الضريبي سيئاً أو له آثار سلبية على الممول والمجتمع فإن الجهاز

رفع مستوى الأداء للأجهزة الأيرادية

بمراحل التمويل لنظام الضريبة الموحدة

المنازعات في مداها لدى مأمور الضرائب الفاحص . إن وظيفة مأمور الضرائب في حاجة إلى تحررها من لازمة الجبن ، جبن الوظيفة لتكون وظيفة بنامة وإلا فإنها لن تكون إلا من أشد عوامل الارتباط للتعامل والاقتصاد وإرباك القضاء والإدارة المالية ، وتعد الحصانة لوظيفة مأمور الضرائب أمراً جدياً من أجل العدالة الاجتماعية وإلا فلا ضمان للقانون طالما خلت وظيفة مأمور الضرائب من السلام الذي يجندها لخدمة المجتمع إلا وهو سلام الحصانة .

إن مهمة مأمور الضرائب في تطبيق القانون إذ يجلس مجلس القاضي بين الممول .

نقول إن هذه المهمة أضخم من مهمة القاضي ووكيل النائب العام ذلك لأن وكيل النائب العام والقاضي يراقبه حارس من البشر هو صاحب المصلحة في الدعوى المطروحة عليها حيث يتكفل هذا الحارس بزيادة معركة المطالبة بالحق إذ تحول القاضي أو وكيل النائب العام قليلاً أو كثيراً إلى غير ثواب . أما في الضريبة على الإيراد فإنه لا يوجد بجوار مأمور الضرائب من يركب معركة المطالبة أي لا يوجد الإنسان البشري المجنى عليه بجوار الرجل الذي أسندت إليه الدولة أعمال حقها في السيادة على المال ، كما يوجد المجنى عليه بجوار من أسندت إليه الدولة أعمال حقها في السيادة الجنائية .

ولما كان الرقيب الوحيد على حق المجتمع في الضريبة على الإيراد هو ضمير مأمور الضرائب فهل وهب المشرع الأسباب ما يطمئنه إلى توظيف المأمور لرقيب الضمير تماماً كما وهب القضاء والتالية هذه الأسباب .

إن هناك نموصاً من القانون معطلة وعلى رأسها النص الذي يهب المأمور حق الإخلال وحرية التطفل في أسرار الممول من أجل التوصل إلى الاقتناع ثم يمنحه بعد ذلك حصانة تحقق له حرية الاقتناع . إن التشريع بقدر ما أعطى لمأمور الضرائب من حرية التطفل في أسرار الممول . عاد فسلب هذه الحرية بحرماته من الحصانة ليخضع مأمور الضرائب عن هذا الطريق لتيار المد والجزر والسيطرة الأدبية والإرهابية في عمله .

إن العدالة لا يمكن أن تتوافر لو ترك لمأمور الضرائب أن يوظف اقتناعه ، بينما هو غير آمن من العمل والنقل والإرهاب وغيرها من الجزاءات المقتبة ، فإذا كانت هذه كل سلطة مأمور

الضرائب الهزيلة التي سيباشر بها فحص إيراد الممول ، وإذا كانت هذه هي كل السلطة التي يرتكز عليها ما يليها من الأعمال في اللجان والمحاكم فماذا يعني إذا منح الحصانة للقاضي ، وإذا كانت القاعدة مخلفة ولم يكن في إمكانها أن تقدم للقاضي أسباب الاستقارة والرشاد .

لقد باشرت المصلحة تجربة الاستغناء عن نظام الحصانة فكانت النتائج عكسية ذلك أن سبيل المنشورات والتعليمات التنفيذية والكتب الدورية لسحت على عدم المغالاة في التقدير لم يأت بنتيجة وكانت النتيجة عدم الاستقرار وفقدان الثقة بين الممول ومأمور الضرائب

الإطار المقترح للحصانة

نظام الحصانة يتلخص في وجوب توفير امرين

الأمر الأول : توفير الحرية للسلطة التقديرية لمأمور الضرائب تلك السلطة هي إحدى ثلاث سلطات تتكون من مجموعها وظيفة مأمور الضرائب هي سلطة الضبطية القضائية - ثم سلطة الإخلال - وأخيراً السلطة التنفيذية

الأمر الثاني : توفير الحصانة لهذه الحرية .

والمقصود بالحرية هنا هي حرية الرأي كي يتخلص عمل مأمور الضرائب من شوائب الإغراء من ناحية وشوائب السيطرة من ناحية أخرى ، أو ما يسمى باللغة التقليدية (الجانب الأحمق) وحرية الرأي لا تتوافر إلا إذا أمن المأمور شر أمور خمسة .

النقل بالنزب القصفي - المأخذة القصفية - الإرهاب في العمل - الحقوق الأدبية - الحقوق المادية .

فيجب تنظيم مسألة النقل والنزب بصفة دورية شأن النظام بين رجال القضاء وبالنسبة للمأخذة القصفية فإن هذا العنصر من عناصر الحصانة يتطلب تنظيم المسؤولية التأديبية من حيث موضعها ومن حيث جهة الاختصاص بها . ومن تلحية موضوع المأخذة يتطلب تحديد الإخطاء الفنية بما لا يتعدى أربعة أمور .

أولهما : الخطأ الموصوف بالموضع والبداية على أن يكون معنى ذلك الخطأ الذي يخالف التشريع الصريح والتعليمات للمصلحة الصريحة ، وذلك إعمالاً للقاعدة القائلة بأنه لا اجتهد أمام صراحة النص .

ثانيهما : الإهمال الموصوف بالتركرار على أن يكون معنى ذلك التكرار الذي يفيد الاتصاف بانعدام الكفاية .

ثالثهما : الخطأ الموصوف بسوء نية .

رابعهما : الإهمال الجسيم هو الذي يعنى التخلف عن عمل كان يجب عليه إجراؤه ، وأهم مجال لهذا الضرب من

التصرف بالنسبة لمأمور الضرائب هو التخلف عن توظيف سلطة الإطلاع التي هي أهم عناصر سلطة الضبطية القضائية بالنسبة له ، والتخلف عن المواعيد التي يضييع بها صحة الإجراء والتخلف عن الشكل الصحيح للإجراء .

أما جهة الاختصاص

فيجب أن يكون على شكل مجلس أعلى للضرائب حتى لا ينفرد شخص مهما علت سلطاته أو من دونه بالسلطة وأن تتحول مصلحة الضرائب إلى هيئة مستقلة لضمان تحقيق أهدافها بالسرعة والملاسة المطلوبة .

ومن ناحية الإرهاق في العمل

يقتضي هذا العنصر وجوب ما يأتي .

١ - تحديد العمل الفني لمأمور الضرائب بما لا يتعدى الأعمال الفنية من ناحية الكيف .

٢ - تحديد العمل من ناحية الكم ، ونقصد هنا بالعمل ذات عبء العمل وليس ذات كم النشاط المطلوب من المأمور

أما من ناحية الحقوق الأدبية

أي الامتناع عن الاعتداء المقتنع بإسناد عمل إليه أقل مما كان عليه أدبياً .

أخيراً - الحقوق المالية .

إن هذا الأمر الحساس له آثاره الخطيرة على دجل الضرائب .

إن رسالة رجال الضرائب لن أشق الرسالات وأخطرها شأنها فهم أداة العدل الاجتماعي لتحسين المجتمع من الفقر والجهد والمريض .

إن واجب الدولة حيالهم تقدير لرسالتهم وتحسينا لهم من الغواية وتناول ما تحت أيديهم أن تحسن حالهم المادي .

إن التشريع الضريبي والأداة المنفذه له يكملان بعضهما البعض . بل إن التشريع الضريبي لا يحقق أغراضه المرجوة إلا إذا توافرت على تنفيذه أداة لها كل الضمانات والحصانات حتى تنترجى إلى أداء واجبها وتحقيق الرسالة التي أنيطت بها على أكمل وجه .

إن القوانين لا تؤتي ثمارها المرجوة إلا إذا شعر القانونيون بتنفيذها بأن الدولة قدرتهم ولست أهمية مهمتهم فرفعت شأنهم وأجزأت لهم المعطاء ، جزاءً وفاقاً لما يؤدونه من جليل الأعمال وجسيم المهام .

إن عدم رفع مستوى الأداة المنفذة لتشريعات الضرائب تقتل الروح المعنوية . ذلك أن المرتبات الحالية لا تتناسب وإنتاجهم . كيف نضع بين يدي الفاحص للضريبي حق الرقابة

على مئات الملايين من الجنيهاً ومترته لا يتجاوز في المتوسط مائة جنيه ؟ وكيف له أن يتحرى الدقة ويوجه الحق ؟ وكيف له أن يدافع عن حقوق الخزنة العامة ؟ وهل يكفي الوازع والضمير الوطني وحده ؟ أمور يجب دراستها بفكر المنهج الإسلامي الأصيل .

الإدارة الضريبية تمثلها وزارة المالية

تعتبر الإدارة الضريبية في مصر جزءاً من الإدارة المالية في الجهاز الإداري للدولة والإدارة المالية في هذا تمثلها وزارة المالية التي تنقسم إلى ثلاثة قطاعات رئيسية (قرار جمهوري رقم ٥٥٧ لسنة ١٩٧٧) وهي قطاع الموازنة العامة والتحويل وقطاع الحسابات والمديريات المالية وقطاع الموارد العامة والأخيرة تشرف على كل من مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الجمارك ومصلحة الضرائب العامة على المبيعات ومصلحة الضرائب العقارية .

المصالح الإدارية مصالح حكومية .

كل المصالح الإدارية السابق بيانها تقوم على تحقيق مصلحة عامة حددت أشكالها التنظيمية بتشريعات أوضحت الأهداف التي تسعى لتحقيقها والغرض من إنشاء كل منها ولا يجوز إلغائها أي منها أو دمجها إلا بتشريع آخر .

كما أن الكيان التنظيمي لكل منها مشتق من كيان وزارة المالية فهي جميعاً لا تتمتع باستقلال إداري مثل باقي المصالح الحكومية ومنها خضوع العاملين بهذه المصالح لقانون نظام العاملين المدنيين بالدولة . ولا تتمتع كذلك باستقلال مالي وبذلك تعد موارد هذه الإدارات جزءاً من موارد وإيرادات الدولة التي تظهر في موازنتها العامة ، كما تخضع كافة التصرفات المالية لها جميعاً للقواعد العامة لهذه الموازنة ، ووزير المالية مسئول أمام السلطة السياسية في الدولة عن تحقيق الأهداف العامة ، كما أن رؤساء المصالح مسئولين أمام وزير المالية .

ملحقة الهيئة العامة (١)

الهيئة العامة لشخص إداري عام ينظم أحكامه القانون ٦١ لسنة ١٩٦٢ بإصدار قانون الهيئات العامة .

والهيئة العامة باعتبارها من أشخاص الإدارة العامة

رفع مستوى الأداء للأجهزة الإدارية

مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

منشأة الإدارة مرفق عام تقوم على مصلحة أو خدمة عامة وتكون لها الشخصية الاعتبارية ولها ميزانية خاصة بها تعد على نمط ميزانية الجهة الإدارية التابعة لها .

وعليه فإن الهيئة العامة تقوم على العناصر الآتية :
١ - الهيئة العامة طريقة من طرق إدارة المرافق العامة فنقطة البداية أن يكون هناك ثمة نشاط إداري تتوافر فيه صفات المرفق العام .

٢ - يدار المرفق العام عن طريق منظمة عامة فطريقة الهيئة العامة هي طريقة من طرق الإدارة المباشرة .

٣ - المرفق الذي يدار عن طريق الهيئة العامة يتمتع الشخصية المعنوية ليتحقق له قدر كبير من الاستقلال يساعده على تحقيق أهدافه ، غير أن هذا الاستقلال مقيد بقيود هما كالاتي :

الأول : قيد التخصص (١)

فالهيئات العامة تنشأ لتحقيق أغراض محددة ليس بها أن تخرج عليها ، ولهذا فإن القرار الجمهوري الصادر بإنشاء الهيئة ينص عادة على الأغراض التي يكون للهيئة العامة مباشرتها .

الثاني : قيد الرقابة أو الوصاية الإدارية (٢)

فاستقلال الهيئات العامة ليس مطلقا ولكن تمارس الإدارة عليها رقابة لكي تتأكد من عدم خروج الهيئة على قرار إنشائها . فقد نصت المادة ١١ من القانون ٦٦ لسنة ١٩٦٣ على أن تبلغ قرارات مجلس إدارة الهيئة إلى الوزير المختص لاعتمادها وعلى الوزير أن يقدمها إلى رئيس الجمهورية في المسائل التي تستلزم صدور قرار منه .

الهدف من إنشاء الهيئة القومية للموارد (٣)

أوضحنا في مبحث سابق أن أجهزة الموارد في الدولة مع

الدور الذي تقوم به .. فإنها عاجزة عن تحقيق أهدافها والسبب الرئيسي في هذا عدم إمكانية الأجهزة الحالية القيام بهذه الاعباء الضخمة .

لذلك كان من الضروري إنشاء كيان قانوني لأجهزة الموارد يحقق له الحرية الكافية في إطار قانوني يتم من خلاله الأداء الإداري بصورة علمية .

لذلك نرى ضرورة خلق هذا الإطار في صورة كيان قانوني مستقل لجهاز الضرائب من القمة للقاعدة تحت أي مسمى مثل (الهيئة القومية للضرائب) أو (المجلس الأعلى للضرائب) أو غير ذلك - على غرار الجهازين المركزيين للمحاسبات أو التنظيم والإدارة إلى غير ذلك ، المهم أن يكون هناك كيان قانوني مستقل يتحقق من وجوده ومن خلاله ما يلي :

١ - تحقيق رغبة القيادة السياسية العليا ممثلة في السيد رئيس الجمهورية الذي دعا إلى تطوير الأجهزة الإدارية في تعاملها مع قطاع الأعمال بما فيها تطوير القوانين المنظمة لعمل هذه الأجهزة بحيث تشمل هذه الأجهزة إلى أجهزة لا تختلف في سلوكها وإجراءاتها عن قطاع الأعمال ، تقدر قيمة الوقت وتساعد على التموّل وتعزل . تحصل على حقوق المجتمع دون أن تنقص من حقوق العاملين فيه .

٢ - تخفيف العبء عن وزارة المالية عن طريق إسناد بعض المستويات التي كانت أصلاً في اختصاصها إلى مجلس إدارة الهيئة القومية .

٣ - التخلص مما يعوق الأعمال من الرتين والتقصير وطول الإجراءات .

٤ - إسناد مسئولية تسيير المصالح الإدارية للخبرات الإدارية المتخصصة التي تتمتع بالعلم والخبرة المتميزة في الحقل الضريبي وبالتالي لابد من شكل قانوني يؤدي إلى الحرية وحرية الحركة تحقيقاً لما يلي :

(أ) زيادة معدلات الأداء بالقدر المطلوب لزيادة الموارد اللازمة للنهوض بالاقتصاد القومي .

(ب) تحقيق قدر كاف من اللامركزية فيما يتعلق برسم الخطط ومتابعة تنفيذها وبما يتماشى مع أهداف الدولة ومتطلبات التنمية الاقتصادية .

(ج) وضع الضوابط واللوائح التي من شأنها أن تؤدي إلى حسن سير العمل وجعله في الاتجاه المطلوب وفق أهداف

١ - أحمد حلفاء عاصم - مبادئ علم الإدارة العامة - الفكر العربي ١٩٧٩ من ٨٣٦ - ١٣٨

ب - ١ - محمد محمد حسن الحاي - حتمية التغيير في الإدارة الضريبية - مجلة التشريع المالي والضريبي العدد ٧٢

(١) دكتور محمد حلمي - نشاط الإدارة - القاهرة - دار الفكر العربي ١٩٦٨ من ٨٢ - ٨٣ .

(٢) د . سليمان الطموي - الوجيز في القانون الإداري - دار الفكر العربي - ١٩٧٩ من ٣٤٨

(٣) مقبلة بتصرف من كل من

الاقتصاد القومي . و متمشية مع اتجاهات الدولة نحو توجيه الأنشطة الاقتصادية بها .

إنشاء الهيئة العليا للموارد .

تتأسس الهيئة العليا للموارد بقرار من رئيس الجمهورية طبقا لنص المادة ١٤٦ من الدستور ، كما أنه طبقا لنص المادة الأولى من القانون ٦١ لسنة ١٩٦٢ « قانون الهيئات العامة » فإنه يجوز بقرار من رئيس الجمهورية إنشاء هيئة عامة لإدارة مرفق يقوم على مصلحة أو خدمة عامة وتكون له الشخصية الاعتبارية .

كما تنص المادة الثانية على أن يتضمن القرار الصادر بإنشاء الهيئة العامة البيانات الآتية .

- ١ - اسم الهيئة ومركزها .
- ٢ - الغرض الذي أنشئت من أجله .
- ٣ - بيان الأموال التي تدخل في الذمة المالية للهيئة .
- ٤ - ما يكون لها من اختصاصات السلطة العامة لتحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله .

إدارة الهيئة العامة للموارد .

يبين قرار رئيس الجمهورية الصادر بإنشاء الهيئة تشكيل مجلس الإدارة وطريقة اختيار أعضائه والأحكام الخاصة بمرتباتهم ومكافاتهم (ق ٣١ م ٢) لوزير المالية (م ٤) سلطة التوجيه والإشراف والرقابة على الهيئة العليا للموارد ويعتمد من الجهات التابعة له . مجلس الإدارة (م ٧) هو السلطة المهيمنة على شئونها وتصريف أمورها والقرار السياسية العامة التي تسر عليها ، وللوزير أن يتخذ ما يراه لازما من القرارات لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله وفقا لأحكام القانون ٦١ لسنة ١٩٦٢ ، وفي الحدود التي بينها قرار رئيس الجمهورية بإنشاء الهيئة العامة العليا للموارد ومنها :
١ - إصدار القرارات واللوائح الداخلية والقرارات المتعلقة بالشؤون المالية والإدارية للهيئة العامة للموارد دون التقيد بالقواعد الحكومية .

- ٢ - وضع اللوائح المتعلقة بتعيين موظفي الهيئة العليا للموارد وعملهم وترقيتهم ونقلهم وفصلهم وتحديد مرتباتهم وأجورهم ومكافاتهم وفقا لأحكام القانون ٦١ لسنة ١٩٦٢ ، وفي حدود قرار رئيس الجمهورية الصادر بإنشاء الهيئة .
- ٣ - الموافقة على مشروع الميزانية السنوية للهيئة .
- ٤ - النظر في كل ما يرى وزير المالية ورئيس المجلس عرضه من مسائل تدخل في اختصاص الهيئة .
- ٥ - النظر في التقارير السنوية التي تقدم عن سير العمل بالهيئة ومركزها المالي .

ويتولى رئيس المجلس (م ٨) إدارة الهيئة وتصريف شئونها وفقا للأحكام التي تضمنها قرار رئيس الجمهورية الصادر بإنشائها وتحت الإشراف المباشر لوزير المالية . على أن تبلغ قرارات المجلس الصادر وزير المالية لاعتمادها . وعلى وزير المالية أن يقدم إلى رئيس الجمهورية المسائل التي تستلزم صدور قرار منه .

وزير المالية هو الرئيس الأعلى للهيئة :

الاستقلال المنشود للهيئة العليا للموارد ليس استقلال عن وزارة المالية إنما هو في الحقيقة تدعima لسياسة الحكومة في تدعيم الإدارة الضريبية في المصالح الإيرادية ، لذلك فإن رئيس مجلس الإدارة يمارس اختصاصات تحت إشراف وزير المالية ويكون مسئولاً أمامه عن تنفيذ سياسة الحكومة ، ولوزير المالية سلطة التوجيه والإشراف والرقابة .

وعليه فإن الاستقلال من الناحية الإدارية ليس مطلقا إنما هو مقيد بالممارسة تحت رقابة وتوجيه وزير المالية ، وكذلك التواشي المالية فإن هناك أحكاما وقيدا تحد من تصرفات الهيئة العليا للموارد أهمها إنه لا يجوز إصدار اللوائح المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية الخاصة بالهيئة إلا بموافقة وزير المالية .

بند ٥ : الهيكل التنظيمي المقترح

يتكون الهيكل التنظيمي المعنى من المستويات الآتية :
أولاً : المستوى الأول :

تحت الإشراف المباشر لوزير المالية .

مكتب رئيس الهيئة القومية العليا للموارد .
ويقسم داخليا إلى :

١ - نائب رئيس الهيئة القومية العليا للموارد لشئون الضرائب المباشرة .

٢ - نائب رئيس الهيئة القومية العليا للموارد لشئون الضرائب غير المباشرة .

٣ - قطاع مكتب رئيس الهيئة .

ثانياً : المستوى الثاني :

الوحدات المساعدة . وتشمل :

١ - قطاع التنمية الإدارية للهيئة العليا للموارد .

وتنقسم داخليا إلى

(أ) الإدارة المركزية للتخطيط العام .

(ب) الإدارة المركزية للمتابعة .

(ج) الإدارة المركزية للتنظيم والإدارة .

رابع مستوى الأداء للأجهزة الإدارية بمراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

٢ - هيئة المستشارين .

٣ - مجلس رؤساء قطاعات الهيئة .

٤ - المجلس الأعلى للضرائب .

المستوى الثالث : مستوى خدمات قطاعات الهيئة .

ويشمل :

١ - قطاع المعلومات .

وينقسم داخلياً إلى :

(أ) الإدارة المركزية للإحصاء العام .

(ب) الإدارة المركزية للمحفوظات والميكرو فيلم .

ج - الإدارة المركزية لمطومات الأوعية النوعية المتعلقة بالضريبة الموحدة (١) .

د - الإدارة المركزية لمطومات ضرائب الشركات .

هـ - الإدارة المركزية لمطومات ضرائب الجمارك .

و - الإدارة المركزية لمطومات ضرائب الدمغة وخلافه .

٢ - قطاع الحاسب الآلى ويشمل إدارات مركزية متنوعة .

٣ - قطاع التحصيل تحت حساب الضريبة ويشمل إدارات مركزية متنوعة .

٤ - قطاع مكافحة التهرب الضريبى . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .

٥ - قطاع التوجيه والرقابة . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .

٦ - قطاع القضايا الضريبية . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .

٧ - قطاع اللجان القضائية . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .

٨ - قطاع التدريب . ويشمل إدارات مركزية متنوعة .

٩ - قطاع العلاقات العامة وخدمة المواطنين .

١٠ - قطاع الشؤون المالية والإدارية للهيئة .

المستوى الرابع : القطاعات التنفيذية المركزية .

وتنقسم إلى :

أولاً : هيئة الضرائب المباشرة . وتنقسم داخلياً إلى :

(١) جهاز الأوعية النوعية المتعلقة بالضريبة الموحدة (٢) .

وينقسم داخلياً إلى

— قطاع رؤوس الأموال المنقولة .

— قطاع الأرباح التجارية والصناعية .

— قطاع المرتبات والأجور .

— قطاع المهن غير التجارية .

— قطاع الاطيان الزراعية والعقارات المعنية والأرض

الفضاء .

(ب) جهاز الضرائب المباشرة الأخرى . وتنقسم داخلياً إلى

قطاع الضريبة على أرباح شركات الأموال

— قطاع الضريبة على مرتبات العاملين المصريين بالخارج .

— قطاع ضريبة الأولولة على التركات .

(و) وينقسم كل قطاع إلى إدارات للتخطيط ومتابعة الضريبة والفحص والتحصيلى .

ثانياً : هيئة الضرائب غير المباشرة .

(أ) جهاز الضريبة العامة على المبيعات .

(ب) جهاز الضرائب الجمركية .

(جـ) جهاز ضرائب الدمغة وملحقاتها .

(د) تشمل الدمغة - رسم تنمية الموارد - ضريبة التضامن -

(الملاهى) .

المستوى الخامس : المستوى المحلى

وتشمل المناطق والمأموريات الضريبية .

أولاً : المناطق الضريبية .

تنقسم إلى مجموعتين من ناحية شكل الهيكل التنظيمى .

المجموعة الأولى :

وتشمل المناطق الضريبية التى تشرف على مأموريات

الضرائب التى تقوم بتنفيذ ضرائب الدخل والضرائب العقارية

والمبيعات والدمغة وملحقاتها .. وهى مناطق ضريبية تقسم

حسب التقسيم الإدارى للدولة .. أى بكل محافظة منطقة

ضرائب أو أكثر حسب حجم العمل بها) .

ويكون هيكلها التنظيمى النمطى كما يلى :

(٢) ذلك فى المراحل ما قبل إصدار التشريع . وبعد إصدار التشريع يعمل المسمى إلى جهاز الضريبة الموحدة

(١) فى المرحلة الأولى والثانية - أما بعد إصدار التشريع فيتم التعديل إلى الإدارة المركزية لمطومات الضريبة الموحدة .

— رئيس منطقة ضرائب محافظة .. وينقسم داخليا إلى .

المستوى الأول : الإدارات الخدمية وهي :

— الإدارة العامة للمعلومات .

— الإدارة العامة لمكافحة التهريب الضريبى .

— الإدارة العامة للحاسب الآلى .

— الإدارة العامة للتحصيل تحت حساب الضريبة .

— الإدارة العامة للتوجيه والرقابة .

— الإدارة العامة للتدريب الضريبى .

— الإدارة العامة للشئون المالية والإدارية .

— الإدارة العامة للقضايا الضريبية .

المستوى الثانى : الإدارات المشرفة على الأعمال التنفيذية

وهي :

— الإدارة العامة للأوعية النوعية المتلفة بالضريبة الموحدة^(١) .

— الإدارة العامة للضرائب المباشرة الأخرى .

— الإدارة العامة لضريبة المبيعات .

— الإدارة العامة لضريبة الدمغة وملحقاتها .

المجموعة الثانية :

وتشمل المناطق الضريبية التى تشرف على تنفيذ قانون الجمارك وميكلها التنظيمية كما يلي

١ - الإدارة المركزية لمنطقة جمارك القاهرة والمنطقة الجنوبية .

وتنقسم داخليا إلى :

المستوى الأول : الإدارات الخدمية وهي :

— ١ . ع للمعلومات .

— ١ . ع لمكافحة التهريب الضريبى .

— ١ . ع للحاسب الآلى .

— ١ . ع للتوجيه والرقابة .

— ١ . ع للتدريب الضريبى .

— ١ . ع للقضايا الضريبية .

— ١ . ع للشئون المالية والإدارية .

المستوى الثانى : الإدارات التنفيذية وهي :

— ١ . ع لجمارك الركاب (المطار القديم) .

— ١ . ع لجمارك الركاب (المطار الجديد) .

— ١ . ع للصادرات والواردات .

— ١ . ع للأسواق الحرة .

— ١ . ع للمناطق الحرة والملاحق الخارجية والمعارض .

— ١ . ع لجمارك أسوان والفروع .

— ١ . ع لجمارك السيارات وطرود البريد والمهمل .

— ١ . ع للإعفاءات والشئون الفنية .

٢ - الإدارة المركزية لمنطقة جمارك الإسكندرية :

وتنقسم داخليا إلى :

المستوى الأول : الإدارات الخدمية .

نفس الإدارات بالمنطقة السابعة .

المستوى الثانى : الإدارات التنفيذية وهي

— ١ . ع للواردات وطرود البريد (جمرک الإسكندرية) .

— ١ . ع للأسواق الحرة والملاحق الخارجية .

— ١ . ع لجمارك الركاب بالإسكندرية .

— ١ . ع لجمارك الحمودية والمنطقة الغربية .

— ١ . ع للإعفاءات والشئون الفنية .

— ١ . ع للمهمل والتنوع الجمركية .

٣ - الإدارة المركزية لمنطقة جمارك بورسعيد

وتنقسم داخليا إلى :

المستوى الأول : الإدارات الخدمية :

بنفس التقسيم السابق .

المستوى الثانى : الإدارات التنفيذية :

— ١ . ع لجمارك بورسعيد .

— ١ . ع لجمارك الاستثمار والمناطق الحرة .

— ١ . ع لجمارك المنافذ .

— ١ . ع لجمارك دمياط والفروع .

— ١ . ع للمهمل والتنوع الجمركية .

٤ - الإدارة المركزية لمنطقة جمارك السويس :

وتنقسم داخليا إلى

المستوى الأول : الإدارات الخدمية :

نفس التقسيم السابق .

المستوى الثانى : الإدارات التنفيذية .. وهي

— ١ . ع لجمارك السويس .

— ١ . ع لجمارك شمال سيناء .

— ١ . ع لجمارك جنوب سيناء .

— ١ . ع لجمارك البحر الأحمر .

(١) يتحول المسمى إلى الإدارة العامة للضريبة الموحدة بعد إصدار التشريع الخاص بالضريبة الموحدة

رقم مستوى الأداء، لمجهزة الإدارة مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة

ثانيا : ماموريات الضرائب :

ويتكون الهيكل التنظيمي للمطل على كما يلي :

• رئيس المأمورية .. ويتقسم داخليا إلى :

— الإدارة العامة لشئون المطومات .. ويتقسم داخليا إلى :

... إدارة الحصر .

... إدارة الإقراوات .

... إدارة التجميع تحت حساب الضريبة .

... إدارة الأيجدى العام .

... إدارة الأرشيف والحفظ .

— الإدارة العامة لمكافحة التهريب الضريبي : ويتقسم داخليا

إلى :

... إدارة مكافحة تهريب اوعية متعلقة بالضريبة الموحدة .

... إدارة مكافحة تهريب ضرائب مباشرة أخرى

... إدارة مكافحة تهريب ضرائب المبيعات .

... إدارة مكافحة تهريب ضرائب الدمغة ومتعلقاتها .

— الإدارة العامة لشئون الفحص والربط :

ويتكون من مجموعات إدارات عامة

1. ع لشئون الفحص والربط الأولى / الثانية /

الثالثة .. حسب حجم العمل .

— الإدارة العامة لشئون اللجان الداخلية والتحكيم :

ويتكون من مجموعات إدارية عامة حسب ظروف وحجم

العمل .

— الإدارة العامة لشئون التجميع والحجز :

ويتكون من مجموعات إدارات عامة حسب حجم وظروف

العمل ويتقسم داخليا كل منها إلى :

— إدارة الحساب الجارى .

— إدارة التجميع المكتبي .

— إدارة التجميع الميداني .

— إدارة الخزينة وحسابات الحصيلة .

— إدارة المفادرة .

— الإدارة العامة لشئون المالية والإدارية :

ويتقسم داخليا إلى :

— شئون عاملين .

— شئون مالية .

— صادر ووارد .

— مطبوعات ونسخ .

— شئون المقر .

المبحث الثالث^(١)

المرحلة الثانية : إدخال نظام الرقم التعريفي

وتعتبر هذه المرحلة من المراحل الهامة التي تساعد على نجاح التحول من نظام الضرائب النوعي إلى نظام الضريبة الموحدة . يصلح بعد تجميع كافة الأجهزة الإدارية في جهاز واحد للتعريف على كافة الأنشطة والأعمال التي قام بها الممول على مستوى الجمهورية .

مفهوم وأهمية الرقم التعريفي :

يبرز مفهوم الرقم التعريفي وأهميته في تطبيق التشريع الضريبي فيما يلي :

أولا : مفهوم الرقم التعريفي .

يعني بالرقم التعريفي - تصميم رقم منفرد لكل ممول يميزه عن غيره من أفراد المجتمع بحيث يعبر عن شخصيته طبقا لخصائص معينة ، ويستمر معه طوال حياته ولا يستخدمه أحد من بعده .

ثانيا : أهمية الرقم التعريفي

تتطلب معظم التشريعات الضريبية وبصفة خاصة تشريعات الدول المتقدمة وجود رقم تعريفى لكل ممول ، حيث يعتبر ضمن البيانات الأساسية للممول وكوسيلة فعالة في توحيد حسابات الممول وأحكام الرقابة الضريبية على كافة معاملاته مما دعا البعض إلى القول :

إنه من الأهمية عند تصميم الملف للممول أن يكون لكل ممول رقم تعريفى وحيد حيث يسمح التشريع السليم باستخدام الرقم التعريفي على المستوى القومى كرقم مميز للفرد يستخدم في جميع إقرارات الممول ، ويكون مرتبطا أيضا بجميع المستندات المتعلقة به .

وأهمية وجود الرقم التعريفي للممول تيسيرا لمهمة مصلحة الضرائب فقد تضمن التشريع الضريبي بالولايات المتحدة الأمريكية « وجوب اشتعال الإقرار والمستندات المقدمة من الممول » كذلك الإخطارات المقدمة عن الفرد من أى ممول على الرقم التأمينى الاجتماعى » .

(١) د . نصحي منصور نجيل - الرقم التعريفي من الركائز الأساسية لتشغيل بيانات مصلحة الضرائب - المؤتمر الضريبي الأول ١٩٩١ .

المستوى القومى ، بما يمكن من متابعة إقرارات الثروة من مدة لأخرى وتحديد التغيرات التى تطرأ على ثروة الممولين على أساس موضوعى .

٧ - استخدام الرقم التعريفي في كافة النماذج والمستندات لا يتطلب الحلجة إلى تشغيل عناصر أخرى مثل الاسم / العنوان / النشاط .. حيث أن وجود الرقم التعريفي يكون كافيا للتعامل مع شخصية الممول دون حاجة لعناصر أخرى مما يحقق وفرا في الوقت والتكلفة .

٨ - الرقم التعريفي بمثابة المفتاح الرئيسى في الربط بين ملفات الممول المتعددة المخزنة بالحاسب مما يمكن من استخدام نظام قاعدة البيانات الأساسية بنجاح .

٩ - لا تقتصر الاستفادة من استخدام الرقم التعريفي على مستوى مصلحة الضرائب بل يمكن استخدامه أيضا في المصالح الأخرى التى تتعامل مع الممولين ومنها مصلحة الجمارك ، مصلحة الضرائب العقارية ، مصلحة الضرائب على المبيعات ، وإدارات وأقسام المرور ، مما يساعد على حصر معاملات الممولين وإحكام الرقابة عليها من خلال التعاون بين الجهات المشار إليها .

١٠ - يعتبر استخدام الرقم التعريفي للممول على المستوى القومى من الركائز الأساسية التى يقوم عليها تشغيل بيانات الممولين من خلال الحاسب الآلى . وأنه في غيابه لا يتحقق بشمول ودقة البيانات والمعلومات للمجتمع الضريبى مما يزيده الفقدان الضريبى ويؤثر بالتالى على تحقيق التنمية الاقتصادية .

المبحث الرابع

للمرحلة الثالثة : إصدار تشريع الضريبة الموحدة

ومع إصدار هذا التشريع نرى مراعاة الاعتبارات الآتية .
أولا - نطلق الضريبة وتحديد الوعاء .
عدم المساس بالأساس الذى أثبت عليه نطق الضريبة وتحديد الوعاء الخاصة للضريبة طبقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وذلك عند إصدار التشريع الأول للضريبة الموحدة . وذلك للأسباب الآتية :
عدم إثارة مشكل في التطبيق في المراحل الأولى للتطبيق

« ومن ثم يستخدم الرقم التعريفي في التشريع الضريبى كجزء أساسى من العمل »^(١) .

أيضا يتضمنه التشريع الضريبى بكتدا باعتباره « جزءا متما لا يربط الضريبة ، وأنه في حالة خلل النماذج منه يتعين استيفائها لا من ذلك من أهمية حيث يعتبر إحدى الأدوات المستخدمة لتحقيق من كافة البيانات الضريبية للممول »^(٢) . وإذا كان للرقم التعريفي أهميته بالنسبة للمجتمعات الأجنبية فهو أجل شأننا وأكثر أهمية بالنسبة للمجتمع الضريبى المصرى ، حيث تتشابه الأسماء بدرجة عالية ، وقد تختلف كتابة مكوناتها من مرة لأخرى مما يجعل استخدام الأرقام التعريفية للممولين أمرا ضروريا لا يستقيم للتشغيل الإلكترونى للبيانات في غيابها ، حيث تساعد مصلحة الضرائب في تحقيق الأهداف الأساسية التالية :

١ - التعرف على شخصية الممولين عن طريق استخدام الأرقام التعريفية لهم دون خلط بين الأسماء المتشابهة .
٢ - وجود الرقم التعريفي يعتبر عاملا أساسيا في بناء قاعدة البيانات الأساسية لمجتمع الممولين على المستوى القومى .

٣ - يساعد في حصر كافة معاملات كل ممول عن كافة الأنشطة التى يزاولها على المستوى القومى ، ومن ثم يؤدى استخدامه إلى حصر المجتمع الضريبى من ناحية ويساعد على التصديق السليم لكافة معاملات الممول أيا كان مصدرها من ناحية أخرى .

٤ - الكشف عن جميع الملفات التى للممول الواحد ، وما يترتب عليه من إخطار مأمورية ضرائب المركز الرئيسى للممول ، مما يساعد على التصديق السليم لأوعية الضرائب المختلفة والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبى أو التخفيف من حدتها .

٥ - يمكن من تحديد قيمة الالتزامات الضريبية على وجه الدقة عن طريق توحيد الربط والسماح للممول بخصم الأعباء المالية مرة واحدة ومن ثم القضاء على تعدد الخصم للممول الواحد بمعرفة كل مأمورية بها نشاط للممول لا يكون لديها علم بأنشطة الممول الأخرى ، أيضا بالنسبة لحساب الضرائب المستحقة طبقا للوائح المقررة سواء بالنسبة للضرائب النوعية أو ضريبة الدخل العام .

٦ - يحدد استخدام الرقم التعريفي على المستوى القومى في حصر ممتلكات كل ممول أيا كان مصدرها على

(1) Internal Revenue code (U.S.A.) Commerce Clearing House, inc., 1983 , sec. 6109 (a).

(2) Revenue Canada Taxation, Information circular, the social insurance Number, February, 1982.

رابع مستوى الأداء للأجهزة الإدارية

مع مراحل التحول لنظام الحرية الموحدة

وبخاصة أن أسس تحديد الأوعية بالقانون ١٥٧ لسنة ٨١ قتلت بحثاً . بل إنه صدر كم هائل من التعليمات التفسيرية والتنفيذية التي ستنهى في المرحلة الأولى مشاكل كثيرة جداً . قد يكون هناك وجهات نظر مخالفة لما ورد عند تحديد الوعاء بالقانون ١٥٧ لسنة ٨١ . ولا مانع من بحثها فالفكر والفكر المعارض ينتج الفكر الصحيح .. ولكن .. على أن يكون في مرحلة قادمة بعد التفاعل مع النظام الجديد .

إن هناك نوعاً من التآلف في التشريع القائم بين كل من الممولين من ناحية والقائمين على التنفيذ من ناحية أخرى .

وهذا يؤدي إلى سهولة ويسر التعامل في كافة الإجراءات بعدم الإحساس بوجود الجديد الذي عادة ما يؤدي إلى اختلافات أو اعتراضات ناتجة عن عدم الفهم الصحيح لما هو جديد أو للإحساس بالاستقرار في التعامل مع تشريع استقر في تعاملاتهم .

ثانياً سعر الضريبة

نرى الاسترشاد بالقانون الأمريكي برفع الشريحة الأولى وبتدرج السعر بعد ذلك بحيث لا يتجاوز ٥٠ / سعر الشريحة الأخيرة .

ثالثاً الإعفاءات العائلية

يجب أن يعاد النظر في الإعفاءات تحقيقاً للعدالة ونرى الاسترشاد بالنظام الأمريكي والذي يشمل نوعين من الإعفاءات^(١)

١ - الإعفاء الشخصي وهو عبارة عن ١٠٠٠ دولار (٢٣٣٠

جنيهاً مصرياً) . سنوياً لكل مول وتتضاعف قيمته لتصبح

٣٠٠٠ دولار (٦٦٠ جنيهاً مصرياً) في الأحوال الآتية

— إذا كانت الزوجة ليس لها دخل خاضع للضريبة .

— إذا كان سن المول ٦٥ عاماً أو أكبر .

— إذا كان المول فاقد البصر .

٢ - الإعفاء العائلي وهو عبارة عن ١٠٠٠ دولار (٢٣٣٠

جنيهاً مصرياً) سنوياً لكل شخص يعوله المول أي أن هذا

الإعفاء يتعدد بتعدد من يعولهم المول ويشمل الأب والأحفاد

والإخوة والأخوات .

رابعاً الإعفاءات الأولى

إلغاء كافة الإعفاءات مع إصدار تشريع جديد يشمل كافة

الإعفاءات التي تعود على الاقتصاد القومي بالتنمية

خامساً إجراءات الربط

يتم توحيد الإجراءات بالإقرار بعدم إقرار واحد -

والخصم فيتم المحاسبة مرة واحدة بكافة الأنشطة . وكذلك

الإخطار بمقتضى ربط الضريبة وإجراءاتها المناظرة لما ورد

بالمادة ٤١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

سادساً التحصيل

فيجب التوسع في إجراءات الخصم والإضافة والتحصيل

لحساب الضريبة لتشمل كافة أوجه النشاط والمعاملات . كما

يجب تشجيع السداد الفوري كحافز يتمثل في خصم تمجيل

الدفع .

سابعاً الدفاتر والمسجلات

يجب أن يشجع التشريع مسك الدفاتر والمسجلات ببيع

الحوافز التي تجعل مسك الدفاتر غير مكلف بالنسبة للممولين

خاتمة المطالبات البسيطة . ويمكن تحديد خصم ضريبي من

١٠ / من الضريبة إذا كان الوعاء لا يتجاوز عشرين ألفاً و٥٠ /

إذا كان لا يتجاوز خمسين ألف جنيهاً .

أهداف البحث :

- ١ - يهدف هذا البحث إلى تحليل مدى تعقد بيئة منظمات الأعمال .
- ٢ - عرض وتحليل المدارس الأساسية للإدارة الاستراتيجية .
- ٣ - التوصل إلى إطار شامل للإدارة الاستراتيجية يوضح مفهومها ومكوناتها .

نموذج البحث :

يستخدم هذا البحث منهجا وصليا Descriptive يعتمد على تحديد ووصف المتغيرات البيئية المعاصرة وتحليل المدارس الأساسية للإدارة الاستراتيجية ، ثم استنتاج إطار شامل للإدارة الاستراتيجية .

ويعتمد البحث في مدته العلمية على الكتابات والنظريات الأساسية المتعلقة بمجال الإدارة الاستراتيجية .

مكونات البحث :

- يتكون هذا البحث من ثلاثة أجزاء هي .
- ١ - طبيعة المتغيرات البيئية المعاصرة وكيفية قياسها . وهذا الجزء يعرض المتغيرات البيئية المعاصرة وكيفية قياسها .
- ٢ - المدارس الأساسية للإدارة الاستراتيجية . وهذا الجزء يعرض خمس مدارس أساسية للإدارة الاستراتيجية ومكونات كل منها والانتقادات الموجهة إليها .
- ٣ - الأطر الشامل للإدارة الاستراتيجية . وهذا الجزء يعرض مفهوم ومكونات الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية من وجهة نظر كاتب هذه المقالة . ويلى ذلك خاتمة وتوصيات ومراجع البحث .

الإدارة

الاستراتيجية والتفكيرات البيئية

د / فريد شوشة

المصنوعات

الموضوع

أهداف البحث

منهج البحث

١ / طبيعة المتغيرات البيئية المعاصرة وكيفية

قياسها

٢ / المدارس الأساسية للإدارة الاستراتيجية

١/٢ مدرسة إيجور أنسوف

٢/٢ مدرسة لوميسون وستريكفد

٣/٢ مدرسة كولنبرج وكول

٤/٢ مصفوفة الإدارة الاستراتيجية لدى

نوبل تيتش

٥/٢ مدرسة موفر وزملاؤه

٣ / الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية

١/٣ المفهوم

٢/٣ تحليل المكونات التي يتضمنها الإطار

الشامل للإدارة الاستراتيجية

خاتمة

المراجع المشار إليها

١٠ الإدارة الاستراتيجية

والمتغيرات البيئية

١/ طبيعة المتغيرات البيئية المعاصرة وكيفية قياسها:

يشهد العالم تغيراً عظيماً في الوقت الراهن في جميع المجالات التكنولوجية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية. وقد أدى ذلك إلى تعدد بيئات منظمات الأعمال بسبب تعدد المتغيرات البيئية وتعدد مستوياتها المحلية والقومية والدولية والعالمية. ففي مجال المتغيرات التكنولوجية يعيش العالم ثورة صناعية جديدة تتميز بالاختراعات المتقدمة في مجالات الحاسب الإلكتروني ونظم للمعلومات والاتصالات. ويعني ذلك بالنسبة لمنظمات الأعمال إدخال وتشغيل وإخراج ونقل وتخزين المعلومات بسرعة عالية وتكلفة منخفضة ومصدقية عالية وكذلك استخدام الحاسبات الإلكترونية في عمليات التصميم والتصنيع والأنشطة الإدارية والتنفيذية. وفي ضوء هذه التكنولوجيات المتقدمة ظهرت نظم للمعلومات الإدارية ونظم دعم القرار لتساعد منظمات الأعمال في تحقيق كل من المركزية واللامركزية في نفس الوقت وتصميم وتنفيذ النظم والنماذج القرارية ورسم السيناريوهات في ظل درجة عالية من إرجاع أثر التغير السريع والمكثف في المتغيرات البيئية والداخلية.

وفي مجال التغيرات السياسية تدل سيناريوهات الأحداث المتعلقة بأوروبا الشرقية في نهاية عام ١٩٨٩ والغزو العراقي للكويت في أغسطس ١٩٩٠ وأنهيار الاتحاد السوفيتي في نهاية ١٩٩١ على حجم وأثر هذه التغيرات.

وفي مجال التغيرات الاقتصادية يشهد العالم وبقائاً منظمات الأعمال تغيرات جذرية في النظم الاقتصادية وهيكل الاقتصاد العالمي واتجاهاته. وهذا أيضاً ينعكس في

الاقتصاديات القومية والمحلية وبقائاً في اقتصاديات المنظمات.

وفي مجال التغيرات الاجتماعية أصبحت المنظمات تخضع للمفهوم المسؤولية الاجتماعية بمكوناتها الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والإنسانية.

وفي مجال التغيرات الثقافية تعيش المنظمات في بيئة معقدة من القيم والمعادن والتقاليد ودرجة المخاطرة والاتجاه نحو الأخلاقيات والفجوة في القوة والسيطرة والسلطة والموارد بين طبقات المجتمع الواحد وكذلك التوجهات العقلانية.

ونتيجة للتغير الجاد والمستمر في كل من الأبعاد الدوائية والقومية والمحلية أصبح من الضروري اعتماد المنظمات على مفهوم أن الماضي يعيد نفسه بسبب تميز الاضطراب البيئي بصعوبة التنبؤ به والاستجابة له في الوقت المناسب. وهكذا كان على منظمات الأعمال أن تعدد صفات ومستوى التغير الذي يجب أن تتمايز معه.

وهناك كثير من المحاولات التي تمت بشأن قياس التقلبات البيئية مثل المقياس الذي قدمه إيجور أنسوف Igor Ansoff والذي يمكن تلخيصه فيما يلي:

يرجع بعدد التقلبات البيئية عما صفات التغير ومستوى الاضطراب البيئي. البعد الأول (صفات التغير) يتكون من (١) حجم الموازنة الاستراتيجية التي تعتمد على درجة التجديد والابتكار (٢) درجة التنبؤ بالأحداث (٣) مدى تكرار التغير (٤) الوقت المتاح أمام المنظمة للاستجابة (٥) سرعة التغير (٦) مدى إمكانية تطبيق الأساليب المختلفة للتنبؤ (٧) درجة مألوفية الأحداث ومعرفة أبعاد التغير.

أما البعد الثاني أي مستوى الاضطراب البيئي فيتكون من خمس درجات (أو مستويات) هي: (١) التغير المستقر (٢) التغير المنخفض (٣) التغير المتوسط (٤) التغير العالي (٥) التغير الجديد غير التقليدي.

ومن خلال الربط بين هذين البعدين يمكن التوصل إلى المقياس التالي للاضطرابات والتقلبات البيئية الذي تم تصوره عن طريق إدماج وتعديل النموذجين المتعلقين بمقياس التقلبات البيئية اللذين قدمهما أنسوف Ansoff (١).

مقياس التقلبات البيئية

مستوى الاضطراب صفات التغير	(١) تغير مستقر	(٢) تغير منخفض	(٣) تغير متوسط	(٤) تغير عال	(٥) تغير جديد غير تقليدي
١ - حجم الموازنة الاستراتيجية	منخفض جداً	منخفض	متوسط	عال	عال جداً
٢ - درجة التنبؤ بالأحداث	عالية جداً	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً بسبب وجود مفاجآت

مستوى الاضطراب	(١) تغير متكرر	(٢) تغير منخفض	(٣) تغير متوقع	(٤) تغير عال	(٥) تغير جديد غير تقليدي
٢ - مدى تكرار التغير	تكرار منخفض جدا لأن البيئة مستقرة	تكرار منخفض	تكرار متوسط	تكرار عال	تكرار عال جدا
٤ - الوقت المتاح للاستجابة	طويل جدا	طويل	متوسط	قصير	قصير جدا
٥ - سرعة التغير	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا
٦ - مدى إمكانية تطبيق أساليب التنبؤ	استخدام الوسائل التقليدية للتنبؤ	الاعتماد على أساليب الرقابة الإدارية	الاستكشاف من خلال انعكاس المبنى على المستقبل	تحليل الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف واكتشاف المعلومات الضعيفة	محاولة اكتشاف المعلومات الضعيفة
٧ - درجة مألوفية الأحداث ومعرفة أبعاد التغير	مألوفة جدا	مألوفة	مألوفة بطريقة متوسطة	مألوفة بطريقة منخفضة	غير مألوفة على الإطلاق

١/٢ مدرسة إيجور أنسوف — Igor Ansoff

يقدم أنسوف مفهوم الإدارة الاستراتيجية كآلاتي :
الإدارة الاستراتيجية Strategic Management
مسئولية الإدارة العليا في وضع وتنصيب Positioning المنظمة
في البيئة الخارجية External Environment والعمل على تأقلم
المنظمة مع البيئة الخارجية بطريقة تؤكد النجاح المستمر
للمنظمة وتضمن تأمينها من المخاطر^(١).

والإدارة الاستراتيجية تتألف من المنهج النظامي
لإدارة التغير الاستراتيجي وتتكون من الأنشطة التالية :

- ١ - وضع المنظمة وتنصيبها في البيئة من خلال تصميم
وتخطيط الاستراتيجيات والقدرة التنظيمية .
- ب - الاستجابة الاستراتيجية الفورية من خلال إدارة
الأحداث السريعة والمخاطر .
- ج - الإدارة النظامية لمقاومة التغير أثناء مرحلة التنفيذ
الاستراتيجي^(٢).

وليزيد من التفصيل فإن أنسوف Ansoff يذكر أن الإدارة
الاستراتيجية هي عملية إدارة علاقة المنظمة بالبيئة الخارجية
وتتكون من التخطيط الاستراتيجي Strategic Planning
وتخطيط القدرات والإمكانات Capability Planning وإدارة
التغير Management of change^(٣).

والفرض الأساسي لدى أنسوف Ansoff بالنسبة للإدارة

وهذا القياس يمكن استخدامه في تخصيص مواقع المنظمة
من الاضطرابات البيئية تمهيدا لتحديد التصرف المناسب
للتفاعل مع هذا الاضطراب .
ومن ناحية أخرى كان على منظمات الأعمال أن تقوم بالتنبؤ
البيئي Environmental Forecasting بهدف تقييم أثر
العوامل البيئية المستقبلية على الفرص والتهديدات ونقاط
الضعف والقوة من وجهة نظر المنظمة تمهيدا لتصميم وتنفيذ
الاستراتيجية المناسبة للتأقلم مع البيئة . وتعتمد المنظمات في
عملية التنبؤ البيئي على تحديد المتغيرات البيئية الرئيسية ثم
اختيار مصادر المعلومات والأساليب المناسبة للتنبؤ سواء
كانت أساليب وصفية أو كمية^(٤).

ولا كانت عملية التنبؤ بالمتغيرات البيئية هي خطوة أساسية
لتحديد التصرف التنظيمي المناسب فإن عمليات تصميم
الاستراتيجية وتنفيذها والرقابة عليها هي مكونات ضرورية
لضمان تأقلم المنظمة مع الاضطرابات البيئية . وهذه المكونات
تحتاج إلى جمعها في مفهوم (نظام) شامل يحيط تكاملها
وإتساقها مع بعضها البعض . هذا المفهوم هو ما يسمى الآن
بالإدارة الاستراتيجية Strategic Management والذي
سوف يدور حوله باقي هذا البحث .

٢ - المدارس الأساسية للإدارة الاستراتيجية :

فيما يلي بعض المدارس الرئيسية المختارة لشرح مفهوم
ومكونات الإدارة الاستراتيجية :

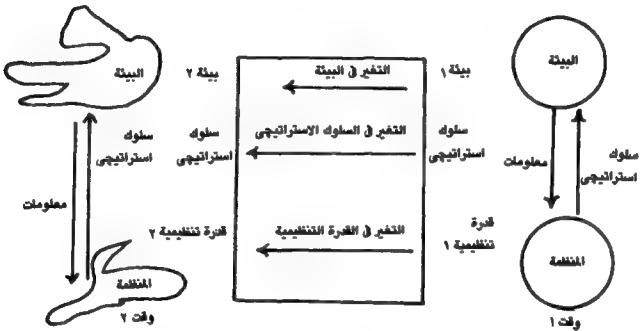
Capability والثقافة والقدرة

« The basic hypothesis is that an organization will be successful if environment, responses, and capability match each other »

الاستراتيجية هو : أن المنظمة ستكون ناجحة إذا ما تمت المواءمة (Match) بين البيئة الخارجية Environment والاستجابة Response والثقافة

ويمكن توضيح ذلك من خلال الرسم التالي الذي

عرضه أنسوف Ansoff عملية الإدارة الاستراتيجية



الاستراتيجي والقدرة التنظيمية والمواءمة بينهما .
ويقال يوجد في مفهوم أنسوف Ansoff أربعة مكونات
للإدارة الاستراتيجية هي التخطيط الاستراتيجي Strategic
Planning وتخطيط القدرات والإمكانات Capability Plan-
وهذا وإدارة التغير Management of change والاضطراب
البيئي . Environmental turbulence
وفيما يلي شرح مختصر لهذه المكونات الأربعة ومحتوياتها من
وجهة نظر أنسوف Ansoff .

أولاً : التخطيط الاستراتيجي

هو منهج نظامي لإدارة الابتكار (المخاطر والترويج
وال تجديد) ويؤدي إلى تصميم استراتيجية المنظمة على أساس
تحديد وتصميم : اختيار بدائل مبتكرة ومستجدة (٣)

فمن الرسم السابق يتضح أنه في وقت ١ تمت البيئة المنظمة
بمعلومات عن التغيرات الراهنة والمستقبلية . وفي ضوء قدرات
المنظمة (المخططة والمنفذة) تقوم المنظمة بممارسة سلوك
استراتيجي معين (أي تصميم وتنفيذ استراتيجية معينة) .

ويتغير الزمن من وقت ١ إلى وقت ٢ تغير البيئة من بيئة ١ إلى
بيئة ٢ . وتتوافر بالتالي معلومات (إما حاضرة أو يتم التنبؤ
بها) . وعلى أساس هذه المعلومات تقوم المنظمة بممارسة
السلوك الاستراتيجي رقم ٢ (أي تصميم وتنفيذ سلوك
استراتيجي يتناسب مع البيئة رقم ٢) . ويدخل في هذه العملية
تغير وتحويل القدرة التنظيمية رقم ١ إلى قدرة تنظيمية رقم ٢
تخطيطاً وتنفيذاً .

وهكذا فإن عملية الإدارة الاستراتيجية تنصب على إدارة
التغير من وقت ١ إلى وقت ٢ في كل من البيئة والسلوك

Change Management أو التغيير الإيجابي
Coercive Change Management الذين يمكن من التغلب
على المقاومة التنظيمية .

ومقاومة التغيير تعنى المعارضة السرية والعلنية للتغيير
وتؤدى إلى ارتفاع التكاليف والتأخر delays ورفض التغيير أو
التقليل منه^(١٤) .

وهذه المقاومة لها نوعان هما مقاومة سلوكية Behavioral
resistance ومقاومة نظامية Systematic .

فالمقاومة السلوكية هى معارضة فرد أو أفراد أو جماعة أو
جماعات للتغيير سواء أكانت معارضة سرية أو علنية .

أما المقاومة النظامية فهى تنتج عن نقص الأملية والكفاءة
Competence أو القدرة Capacity المطلوبة لإحداث
التغيير .

وأياً : الاضطراب البيئي : Environmental Turbulence

ويعنى ذلك درجة التغير فى البيئة ويصنف بظهور أحداث
وتحديات مستجدة وسريعة الحدوث والتغيير^(١٥) .

والاضطراب البيئى له مستويات Levels ، كما قد يكون
إيجابياً أو سلبياً . فمستوى الاضطراب Turbulence Level
هو مقياس لدرجة حدوث تحديات وتغيرات مستجدة ويحدد
تعدد مدى سرعة هذه التحديات بالمقارنة بالوقت المتاح أمام
المنظمة للاستجابة أو التكامل مع هذه التحديات^(١٦) .

والاضطراب البيئى الإيجابي هو عبارة عن تغيرات
وتحديات تؤدى إلى وجود فرص مريحة وبمفصلة أمام المنظمة .
لما الاضطراب البيئى السلبى فهو عبارة عن تغيرات وتحديات
مستجدة تؤدى إلى وجود تهديدات للمنظمة^(١٧) .

بعد هذا العرض المبسط والمركز لدراسة إيجور أنسوف Igor
Ansoff يسبق كتاب هذه المقالة الملاحظات التالية :

١ - لم يعترف أنسوف صراحة بالعلاقة بين نشأة وتطور
التفكير فى مجال الإدارة الاستراتيجية Strategic manage-
ment وبين نشأة وتطور منهج النظم Systems Approach .
فهو يذكر أن مفهوم الإدارة الاستراتيجية يفترض وجود
دائرة مفتوحة من التأثير المتبادل بين كل من البيئة الخارجية
والمنظمة حيث تؤثر البيئة الخارجية فى المنظمة . ونتيجة لرد فعل
والاستجابة Response المنظمات تتأثر بالبيئة الخارجية ثم تؤثر
بغيرها فى السلوك الاستراتيجى للمنظمة والقدرة التنظيمية .
وهكذا تكتمل الدائرة المتصلة بالعلاقة بين المنظمة والبيئة
الخارجية .

وهذه الأفكار نشأت وتطورت مع منهج النظم Systems
Approach

ويشتق من ذلك عملية إدارة الابتكار (المخطر والترويج
والتجديد) Entrepreneurial management وهى عملية

إدارية مخططة Planned Management تعتمد على
فحص واستكشاف وتقييم البدائل المستجدة والمبتكرة^(١٨) .

هذه العملية الإدارية المخططة تعنى قيام الإدارة بتوقع
التحديات وتصميم الاستجابة مقدماً^(١٩) .

ومكذا يمكن القول أن أنسوف Ansoff يعنى بالتخطيط
الاستراتيجى أنه منهج نظلمى يتكون من توقع التحديات
وإعداد الاستجابة مسبقاً من خلال فحص واستكشاف وتقييم
بدائل مبتكرة بما يؤدى إلى تصميم استراتيجية تعتمد على
الاختيار من بين هذه البدائل المبتكرة .

لغياً : تخطيط القدرات والإمكانات : Capability Planning

القدرات والإمكانات تتضمن المديرين Managers وقدراتهم
Competence والمناخ التنظيمى Climate والطاقة Capacity
، وهذه العناصر مجتمعة تكون ما يسمى بالقدرة التنظيمية
Organizational Capability .

والقدرة التنظيمية تعنى الاستعداد مسبقاً والاستمواد
مقدماً على الإمكانات والموارد والمناخ والأفراد بما يتبع للمنظمة
التصرف بطريقة معينة^(٢٠) .

وتتكون القدرة التنظيمية تحصيلياً مما يلى :

١ - القدرة فى المجالات الوظيفية Functional capability
(مثل قدرات وإمكانات التسويق والإنتاج والبحث والتطوير
وظائف المنظمة الأخرى) .

ب - قدرات وإمكانات الإدارة العليا General Manage-
ment Capability وتعنى قدرات الإدارة العليا أى الأفراد
والإداريين المسؤولين عن نجاح المنظمة ككل أو جزء منها^(٢١) .

ج - متجه القدرة Capability vector وهذا المتجه يتكون
أمن المديرين Manager والمناخ التنظيمى Climate ودرجة
الكفاءة والأملية Competence والطاقة Capacity .

فالمناخ كجزء من القدرة التنظيمية يعنى امتلاك المنظمة لأنواع
معين من السلوك^(٢٢) .

والأملية والكفاءة Competence تعنى قدرة المنظمة على
جعل سلوك معين فعالاً بحيث يتم تنفيذه بطريقة فعالة^(٢٣) .
والطاقة تتعلق بالحد الأقصى للنشاط الذى تستطيع المنظمة
أن تمارسها .

ثالثاً : إدارة التغيير : Management of Change

ويعنى ذلك قدرة المنظمة على إحداث التغيير المطلوب بكفاءة .
ويشتل ذلك على إحداث التغيير عند وجود أزمات معينة Crises

♦ الإدارة الاستراتيجية

والمغريات البحثية

٢ - في تحديد مفهوم السلوك الاستراتيجي Strategic Behavior للمنظمة ذكر أنه يتضمن عملية تفاعل المنظمة مع البيئة الخارجية والمحموية بعملية تغيير التصور الداخلي والتغيرات الديناميكية المتلفة بالبيئة التنظيمية^(١٨). ثم ذكر أن هناك سلوك آخر يسمى بالسلوك التشغيلي Operating Behavior وهو يتعلق بعملية تحويل الموارد الداخلية في المنظمة. ولكنه لم يشرح تفصيلياً هذا النوع من السلوك إلا من ناحية أثره على السلوك الاستراتيجي من خلال المقاربة التنظيمية، وكذلك لم يحدد كيف تفرق قياساً بين ماذا يعتبر استراتيجياً وماذا يعتبر تشغيلياً.

وعلى الرغم من ذلك فإنه في محاضراته غير المنشورة ذكر أن كل ما يتعلق بالروابط Linkages بين المنظمة والبيئة الخارجية يعتبر استراتيجياً، وما عدا ذلك من سلوكيات المنظمة يعتبر تشغيلياً. كما أنه فرق بين السلوك الاستراتيجي Strategic Behavior والسلوك التشغيلي Operating Behavior على أساس أن السلوك الاستراتيجي يحتوي على كل من الأنشطة الترويجية Entrepreneurial، وهي الدخول في مشروعات جديدة مربحة، والخروج من المشروعات الخاسرة والأنشطة التسويقية Marketing، وهي المتعلقة ببيع وتسليم المنتجات أو الخدمات إلى العملاء.

أما السلوك التشغيلي Operating Behavior فيتعلق بالأنشطة التشغيلية والأعمال التي لها تأثير على الكفاءة الإنتاجية في المنظمة، ويركز على البيئة الداخلية للمنظمة. وقد ذكر أن أنشطة ترويج المشروعات والابتكار Entrepreneurship and Innovation والتسويق Marketing تعتبر أصلاً استراتيجيات لأنها تتأثر بالبيئة الخارجية^(١٩).

ويرى كاتب هذه المقالة إن التفرقة بين السلوك الاستراتيجي Strategic Behavior والسلوك التشغيلي Operating Behavior تنبع من أن النشاط الاستراتيجي يتعلق بوضع المنظمة وتنصيبها في البيئة الخارجية، أما النشاط التشغيلي فهو يتعلق بالعمليات اليومية والتكتيكية الداخلية Day To Day Operations مع ملاحظة أنه قد يوجد

سلوك استراتيجي في كل من الأجل القصير والأجل الطويل، نظراً لأن المدى الطويل أو القصير مسألة نسبية.

٢ - في تحديد مفهوم الاستراتيجية Strategy أكد على أنها وسيلة لتحقيق نهايات وأهداف محددة، وهي عبارة عن الخيط الملم Common Threads الذي يربط بين أنشطة المنظمة ومنتجاتها وأسواقها التي يتم فيها تحديد طبيعة النشاط الحالي والمستقبل.

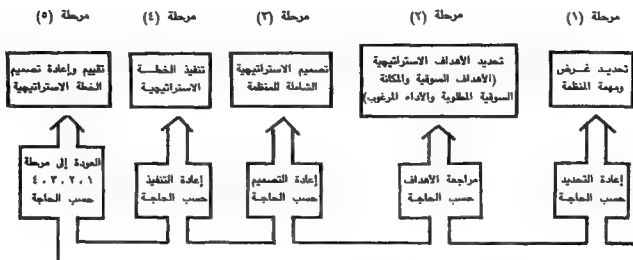
وهذا الخيط الملم Common Threads يؤدي إلى تحديد مجال السوق والمنتج (أي المنتجات والأسواق التي تصل بها المنظمة)، وإتجاه النمو (أي التغيرات التي خطتها المنظمة بالنسبة للسوق والمنتج)، والميزة النسبية (أي مناطق القوة لدى المنظمة بالمقارنة بالمنافسين)، وتحديد كيفية التنافس (والتعاون والائتلاف Synergy) بين الكتل والأجزاء.

وهكذا فإن انسوف يفرق بين الأهداف Objectives والاستراتيجية Strategy فالأهداف هي نهايات تسعى المنظمة إلى تحقيقها والاستراتيجية وسائل للوصول إلى هذه النهايات.^(٢٠)

٢/٢ مدرسة ثومبسون وستريكلياند

Thompson And Strickland

تركز على النظرة الشمولية في إدارة المنظمة ككل من خلال تحديد وظيفة الإدارة العليا General Management على أنها إدارة المنظمة Total Enterprise، وبالتالي فالإدارة الاستراتيجية هي نشاط مستمر يتعلق بكيفية مساهمة وظائف الإدارة العليا في إيجاد منظمة ناجحة وفعالة. Successful And Effective من خلال الإدارة الشمولية للمنظمة Managing The Total Enterprise. وهي تتكون من خمس مراحل تكون معاً نموذجاً لعملية الإدارة الاستراتيجية The Strategic Management Process وهي: (١) تحديد غرض Purpose ومهمة Mission للمنظمة. (٢) تصميم الأهداف Objectives (٣) تصميم الاستراتيجية Strategy Formulation (٤) تنفيذ الخطة الاستراتيجية الختارة Implementation (٥) تقييم وإعادة تصميم الخطة الاستراتيجية. Evaluating And Reformulating (٦) The Strategic Plan ويقدم هذان المؤلفان التصور التالي للعملية المستمرة لإدارة الاستراتيجية: (٢١).



٤ - الغرض والمهمة Purpose And Mission

ويعنى ذلك الرؤية طويلة الأجل لما تحاول المنظمة عمله ولنوع النشاط التي ترغب في ممارستها ، وتحديد الغرض يجب على عدة أسئلة استراتيجية مثل ماذا ستصنع المنظمة ؟ وأن ؟ وما هي طبيعة النشاط ؟ وماذا ستصنع في المستقبل ؟ وماذا يجب أن تكون طبيعة أنشطتها ؟ وباختصار فإن الغرض والمهمة يشيران إلى رؤية الإدارة لطبيعة النشاط والعلاء واحتياجاتهم .

٥ - الأهداف الاستراتيجية Strategic Objectives

توضح الأداء والنتائج المطلوبة التي تسعى إليها المنظمة ونمط المركز التنافسي Competitive Position الذي ترغب أن تحتله المنظمة ومتجاتها . وتنقسم الأهداف الاستراتيجية إلى نوعين . الأول هو الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل - Long Range Strategic Planning ويحدد الأداء المرغوب Desired Performance والمركز التنافسي المطلوب Desired Competitive Position . والثاني هو الأهداف الاستراتيجية قصيرة الأجل Short - Range Strategic Objectives في المستقبل القريب ، والمطلوب من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل .

فالمرحلة الثلاث الأولى تحدد اتجاه المنظمة ، وتعتبر عن السلوك الابتكاري والتجديد والمخاطرة بالمنظمة Entrepreneurial ، وتوضح أبعاد عملية التخطيط الاستراتيجي . أما المرحلة الرابعة فتتعلق بمهمة ومسؤوليات الإدارة بالنسبة لتنفيذ الخطة الاستراتيجية للحصول على النتائج المرغوبة . أما المرحلة الخامسة فهي مطلوبة بسبب تغير البيئة الخارجية ، وتغير الأولويات والظروف الداخلية . وبالتالي فإن تقييم الاستراتيجية هي نقطة بداية ونهائية في دائرة الإدارة الاستراتيجية (٣٧) .

ومن العرض السابق يتضح أن محور فكر الإدارة الاستراتيجية في هذه المدرسة هو الإدارة الشاملة للمنظمة ، ويشتمل ذلك على دراسة وتحليل البيئة الخارجية واتجاهاتها وتخطيط كيفية الوصول إلى الأهداف المطلوبة ، والأنشطة الداخلية ، وتقوم الإدارة العليا بهذه الأنشطة ، وبالتالي فالإدارة العليا General Management تعنى المسئولية عن الأنشطة الشاملة والأداء الكلي للمنظمة . وذلك يتضمن أن عضو الإدارة العليا هو مروج للمشروعات Entrepreneur و مدير يمارس سلطاته ومسؤولياته تجاه العمليات اليومية للمشروع .

فبالنسبة لجال الوظيفة الابتكاري Entrepreneurial فإن رجل الإدارة العليا يقوم بتحديد اتجاه المنظمة وقواعد اللعبة Rules Of Game بما يحدد الخط الاستراتيجي للمنظمة . وهذا يستدعي تقييم أي نشاط من منطلق الأثر على المنظمة ككل .

وفيما يلي شرح للمفاهيم الأساسية من وجهة نظر هذه المدرسة :

الإدارة الاستراتيجية والتغيرات البيئية

٣ - الاستراتيجية Strategy

وهي تشير إلى خطة اللعبة Game Plan اللازمة لتحقيق الأهداف المختارة .

وتحدد كيف ستدار المنظمة والتصرفات اللازمة لتحقيق المكانة السوقية المطلوبة .

٤ - الخطة الاستراتيجية Strategic Plan

هي بيان شامل يوضح غرض ومهمة المنظمة ويحدد الأهداف الاستراتيجية Strategic Objectives والاستراتيجية Strategy . وبالتالي فهي خريطة تفصيلية توضح وترشد اتجاه المنظمة والطريق الذي تتبعه إدارة انشطتها Detailed Road Map .

٥ - تصميم الاستراتيجية Strategy Formulation

وهي تلك العملية التي من خلالها يتم تصميم الغرض Purpose والمهمة Mission والأهداف الاستراتيجية Strategic Objectives وتحديد الاستراتيجية اللازمة للإدارة الشمولية للمنظمة .

٦ - تنفيذ الاستراتيجية Strategy Implementation

وتتعلق بجميع الأنشطة الإدارية المتعلقة بتنفيذ الاستراتيجية والإشراف عليها (٢٤) .

هذا وقد ذكر المؤلفان الملاحظات التالية على هذا النموذج :
١ - في المواقف العملية ليس من السهل التمييز بين الغرض والهدف Purpose And Objectives . ولا بين الهدف والاستراتيجية And Strategy Objectives ولا بين تصميم الاستراتيجية وتنفيذها وإدارتها .

فهناك معان محددة Specific وعمامة General لكل من تصميم الاستراتيجية والأهداف والغايات والخطة الاستراتيجية .

فمثلاً ماذا تعني الجملة التي تقول : « إن هدفنا الرئيسي أن نكون شركة متنوعة وأخذة في النمو وتحقيق أرباح وتصنع المكثبات والمنتجات الإلكترونية من أجل الاستخدامات العامة في الصناعة والمؤسسات الحكومية والمنازل » ؟
هذه الجملة تحتوي على توضيح ما تحاول المنظمة عمله (الغرض والمهمة) ، وتقترح عدة أهداف (تنوع - نمو - ربحية) ، وتوضح الاستراتيجية (التأكيد على تصنيع المعدات الإلكترونية وتحديد الأسواق المستهدفة Target Markets) (٢٥) .

٢ - يؤكد المؤلفان على أن الترتيب المقترح في النموذج (الغرض - الأهداف - الاستراتيجية - التنفيذ - التقييم - إعادة التقييم) ، ليس بالضرورة يتم اتباعه دائماً .

٣ - يؤكد المؤلفان أنه في الواقع العمل لا يتم القيام بتصميم وتنفيذ الاستراتيجية بطريقة منفصلة عن بقية الأنشطة . فأنشطة التصميم تتم ضمن الأنشطة الأخرى التي تقوم بها الإدارة والمنظمة وليس من المنطق القول إن المدير يقضي خمس ساعات في أنشطة التخطيط ، وأربع ساعات في الرقابة والتنظيم ، بل يقدم المدير بنشاطه الإداري بطريقة متداخلة لا تتم وفقاً لترتيب عام (٢٦) .

ومن جهة نظر كاتب هذه المقالة يلاحظ ما يلي على هذه المدرسة :-

١ - إنها تجاهلت صراحة مجموعة المفاهيم البيئية الخارجية كأحد مكونات الإدارة الاستراتيجية .

٢ - انحصارها إلى أن الإدارة العليا General Management هي فقط المعنية بالإدارة الاستراتيجية . ويؤكد الكاتب أن الإدارة الاستراتيجية مسئولية جميع المستويات الإدارية وفقاً لبدء مستويات الاستراتيجية Corporate Levels . وكذلك وفقاً لما توصل إليه كلونبرج وكول Cawenbergh And Cool ، من أن الاستراتيجية هي نشاط شامل عبر المنظمة تساهم فيه مستويات إدارية مختلفة كل بطريقته (٢٧) .

٣ - إن هذه المدرسة تجاهلت صراحة عمليات التحفيز Motivation اللازمة لتحفيز السلوك الاستراتيجي .

٤ - إن هذه المدرسة لم تنظر إلى دور أنشطة الإدارة الاستراتيجية بالنسبة لكل من وظائف المدير ووظائف المشروع والمجالات الوظيفية .

٣/٢ مدرسة كلونبرج وكول Cawenbergh And Cool

١/٣/٢ مفهوم الإدارة الاستراتيجية :

يعرف المؤلفان الإدارة الاستراتيجية - Strategic Management بأنها تحتوي على أبعاد التصميم Formulation aspects والتنفيذ Implementation للسلوك المحسوب Calculated behavior في المواقف الجديدة New situations . وهي أيضا الأسس لإدارة المستقبل Future administration حينما تتكرر هذه الظروف (٢٨) .

والسلوك المحسوب هنا هو الاستراتيجية strategy حيث يعرف المؤلفان الاستراتيجية بأنها سلوك محسوب في مواقف غير مبرمجة a calculated behavior in Strategy is a nonprogrammed situations . (29)

فالمواقف المبرمجة Programmed Situations التقليدية المألوفة يتم التعامل معها من خلال قرارات تشغيلية Operational decisions عادية مثل طلبات العملاء . أما المواقف غير المبرمجة فيتم التعامل معها من خلال استراتيجيات يتم ابتكارها من أجل الاستجابة للظروف التي تتعرض لها المنظمة ويتم تصميمها من أجل المحافظة على التوازن التنظيمي Organizational equilibrium . ونظر المؤلفان للسياسة Policy على أنها تتعامل مع الأنشطة المحسوبة وكيفية تصميمها . فالسياسة هي تنظيم محسوب للأنشطة الإنسانية . Policy is the calculated organization of human activity .

والتنظيم هنا يقصد به الجوانب التنفيذية المتعلقة بتنفيذ التصرفات التي تم تصميمها ويصنّف على الجوانب الهيكلية التصميمية Structural والإجرائية المصاحبة للسياسة (٣٠) . ويقدم المؤلفان إطاراً عاماً لتحليل وتنقيح الإدارة الاستراتيجية ويعتمد على بعدين . الأول هو بعد المستويات الإدارية المختلفة Different Hierarchical Levels . والثاني هو المراحل المتعلقة بالأنشطة الاستراتيجية للمنظمة Major stages of strategic activity in organization . فجميع مستويات الإدارة (العليا والوسطى والمباشرة) تنقسم في عمليات الإدارة الاستراتيجية في كافة مراحلها . وهذه المراحل هي تصميم الاستراتيجية Strategy formulation وتنشيط الاستراتيجية Strategy activation والتنظيمية Organizational Strategy

التنظيمية Organizational Strategy فالتصميم يتعلق بتصميم المشروعات أو البرامج أو الخطط المطلوب تنفيذها . والتنشيط يتعلق بتقييم evaluation وتبني adoption وإعادة تقييم الأنشطة واعتمادها والالتزام بها . أما الاستراتيجية التنظيمية فتتعلق بتصميم الهياكل التنظيمية أو السلطات والمسؤوليات المناسبة لتنفيذ الاستراتيجية (٣١) . وهكذا فإن الإدارة الاستراتيجية لدى هذين المؤلفين هي نشاط تنظيمي شامل Wide activity Organization يشترك فيه كل مستوى بطريقته الخاصة ويتصف في الواقع العامل بعدم الاتساق نظراً لأن كل مستوى له ظروفه الخاصة Local rationality ويعتمد هذا للنشاط التنظيمي أساساً على

ويقدم المؤلفان الإطار التالي للإدارة الاستراتيجية: (٣٢)

مراحل	مراحل الإدارة الاستراتيجية		
	مستويات	تصميم الاستراتيجية	تنشيط الاستراتيجية
الإدارة العليا	توجيهات عامة بناء على مفاهيم وفروض	اعتماد مقترحات محددة	عملية التدخل بين المواقع التنظيمية المختلفة
الإدارة الوسطى	مواجهة وموازنة Confrontation	تطويع Adaptation	تنفيذ Execution
الإدارة المباشرة في الوحدات الاستراتيجية للنشاط أو خطوط الإنتاج	مقترحات محددة	التجربة والاستعداد	أسئلة واستفسارات

➔ الإدارة الاستراتيجية والتغيرات البيئية

الإدارة الوسطى كمود نظري للمنظمة له دور مركزي للتوفيق بين الإدارة العليا والإدارة المباشرة^(٣٦).

ويركز المؤلفان على أن مهمة الإدارة العليا هي إدارة الثقافة التنظيمية Managing Organizational culture وتحفيز السلوك الاستراتيجي في المستويات الدنيا^(٣٧).

ولاحظ على هذه المدرسة ما يلي :

١ - عدم تحديد الأفاق الزمنية للإدارة الاستراتيجية (هل تتطرق بالأجل الطويل أو القصير أو الفوري أم جميع هذه الأجل ؟) .

٢ - التأكيد على انعكاس جميع المستويات الإدارية في لنسطة الإدارة الاستراتيجية وبالتالي فلا تعتبر الإدارة العليا وحدها هي المعنية بالإدارة الاستراتيجية .

٣ - عدم مناقشة عمليات الرقابة الاستراتيجية كأحد المراحل .

٤ - التأكيد على أن الإدارة الوسطى هي المصدر الرئيسي لأنشطة الإدارة الاستراتيجية .

٤/٢ مصفوفة الإدارة الاستراتيجية لدى نويل تيتشي
Strategic management matrix by Noel Tichy

١/٤/٢ المفهوم والمكونات :

الإدارة الاستراتيجية هي عملية الحفاظ على توحيد الأنظمة المختلفة معاً في المنظمة والتنسيق بينها في مواجهة التغيرات المطلوبة التي تسببها كل من النظم التكنولوجية والسياسية والثقافية من خلال أدوات إدارية معينة^(٣٨).

فهناك نظم ثلاثة هي النظم الفنية Technical والسياسية Political والثقافية Cultural مستمرة التغير تحتاج إلى أدوات إدارية للموازنة بينها . ويجب استمرار التنسيق والمواصلة بينها^(٣٩).

ويقدم هذا المؤلف نظرية لفهم وإدارة مشاكل هذه النظم الثلاثة يسميها بنظرية الانتماء الفنية والسياسية والثقافية The technical, Political, and cultural theory (TPC)

Theory) فالمشاكل الفنية Technical Problems تتعلق بشروط ترتيب وإدارة التهديدات والفرص والموارد الفنية والأفراد من أجل تحقيق الأهداف . وذلك يتطلب تحديد الأهداف Goal Setting وتصميم الاستراتيجية وتصميم الهيكل التنظيمي بطريقة تساعد على حل المشاكل الفنية^(٣٧).

وبالنسبة للمشاكل السياسية Political فالمؤسسات تواجهها مشاكل في توزيع عناصر القوة والموارد Allocating Power and strategy وتحديد كيفية استخدامها ومن سيتمتع بها . وذلك يتطلب إدارة المكلفات والحوافز والموازنة وتوزيع السلطة وإدارة الصراع بين الأطراف ذات التأثير الاستراتيجي . وهناك مشاكل ثقافية Cultural problems تتعلق بالمعتقدات والقيم والعادات والتقاليد السائدة بين أعضاء المنظمة . وقد تقوم المنظمة بإيفائها أو تعديلها من خلال الأدوات الإدارية^(٣٨).

وتستخدم الإدارة في إدارتها لهذه الأنظمة الفنية الثلاثة أدوات إدارية Managerial Tools هي المهمة والاستراتيجية Mission والهيكل التنظيمي Organizational Structure وإدارة الموارد البشرية Human Resources Management فالأداة الأولى هي المهمة الاستراتيجية تتعلق بتحديد الأهداف وتصميم الاستراتيجية . والأداة الثانية هي الهيكل التنظيمي أي تحديد الأنشطة التنظيمية وكيفية تجميع الأفراد والتنسيق بينهم من أجل الوفاء بهذه الأنشطة وكذلك الرقابة عليها وتصميم الخطوات المطلوبة . والأداة الثالثة هي أدوات إدارة الموارد البشرية المتعلقة باختيار الأفراد وتعيينهم في وظائف وتنمية الأفراد وتقييم أدائهم وتحديد المكلفات والحوافز المالية وغير المالية^(٣٩).

وهكذا فإن الربط بين النظم الثلاثة (الفنية والسياسية والثقافية) وبين المجموعات الثلاث من الأدوات الإدارية (المهمة والاستراتيجية والهيكل التنظيمي وإدارة الموارد البشرية) يتم من خلال الإدارة الاستراتيجية وبالتالي فالإدارة الاستراتيجية هي العملية التي من خلالها يتم الحفاظ على ، والمواصلة بين ، الأنظمة المختلفة في مواجهة التغيرات المطلوبة في كل من البيئة الفنية والسياسية والثقافية من خلال الأدوات الإدارية وهي عملية مستمرة^(٤٠).

ولتوضيح ذلك يقدم المؤلف مصفوفة للإدارة الاستراتيجية على أساس بعدين ، البعد الأول هو الأدوات الإدارية الثلاث ، والبعد الثاني هو المجالات الإدارية أي النظم الثلاثة . وتحدد المصفوفة في الخلايا التسع التي تكونها ملامح انطباق كل أداة إدارية على كل نظام من النظم الثلاثة

وفيما يلي رسم يلخص مصفوفة الإدارة الاستراتيجية لدى تيتش Tichy: (١١)

المجالات الإدارية	المهمة الاستراتيجية	الهيكل التنظيمي	إدارة الموارد البشرية
النظام الفني	تقييم التهديدات والفرص والمقننات البيئية . تقييم نقاط القوة والضعف في المنظمة . تحديد المهمة والموارد اللازمة لتحقيقها .	تمييز وتحديد الأدوار : تنظيم العمل في شكل أدوار ووظائف مشروع (إنتاج - بيع) . تكامل : من خلال تجميع الأدوار في إدارات وأقسام ومناطق . الربط بين الاستراتيجية والهيكل التنظيمي .	المواصلة بين الأشخاص والأدوار (تسكين الأفراد في وظائف) . تحديد معايير الأداء لكل دور . الاستمرار في تخصيص الأفراد على الوظائف وملاءمة الأدوار الحالية والمستقبلية .
النظام السياسي	من الذي سيؤثر على المهمة والاستراتيجية . إدارة الصراع والتحالفات المتعلقة . الاستراتيجية .	توزيع القوة من خلال هيكل الأدوار . الموازنة في القوة بين مجموعات الأدوار (مثل قوة أعضاء الإنتاج مقارنة بقوة رجال البيع أو البحوث والتطوير) .	إدارة سياسات أعداد رجال الصف الثاني (من يتقدم إلى الامام وكيف ؟) تصميم وإدارة نظم المكافآت (من يحصل على ماذا وكيف ؟) إدارة سياسات تقييم الأداء من يتم تقييمه وبواسطة من وكيف .
النظام الثقافي	إدارة اثر الثقافة والقيم والمعادن والتقاليد على المهمة الاستراتيجية . تطوير وبناء ثقافة تتواءم مع المهمة الاستراتيجية	تسمية النمط الإداري الذي يهدف إلى التوازن مع الهياكل الفنية والسياسية . إيجاد ثقافات فرعية لساندة الأدوار (أي ثقافة فرعية لكل من الإنتاج والبحوث والتطوير ... الخ) . عمل تكامل بين الثقافات الفرعية من أجل إيجاد ثقافة متجانسة للمنظمة .	اختيار الأفراد المناسبين لبناء أو تقوية ثقافة المنظمة . التسمية الاجتماعية من أجل تنقيح الثقافة التنظيمية . إدارة نظام المكافآت والموازن بطرق تساعد على تشكيل وإعادة تعزيز الثقافة .

انخراط كل مستوى إداري في كل مرحلة من مراحل الإدارة الاستراتيجية .

٥/٢ مدرسة هوفر وملاؤه Hoffer and his Colleagues

١/٥/٢ المفهوم والمكونات :

يعرف هؤلاء الكتاب الإدارة الاستراتيجية بأنها العملية التي من خلالها تقوم المنظمات بتصميم الاستراتيجيات والسياسات التي سيتم استخدامها من أجل تحقيق أهدافها في بيئة متغيرة باستمرار . (١٢)

فالإدارة الاستراتيجية هي تطوير لمدان علمي يطلق عليه أحيانا سياسات الأعمال Business Policy وسياسات الأعمال والتنشيط Business Policy and Planning واستراتيجيات

٢/٤/٢ بعض الملاحظات على مصفوفة الإدارة الاستراتيجية لدى تيتش : Tichy

١ - تركز في معظمها على البيئات الداخلية للمنظمة حيث استعرضت ثلاثة أنظمة داخلية هي النظم الفنية والسياسية والثقافية . ولم تتعرض للبيئة الخارجية ومقنناتها .

٢ - تركز على الأدوات TOOLS ولم تركز على مراحل الإدارة الاستراتيجية .

٣ - لم تأخذ في الاعتبار الاثاق الزمني Time Horizon لأنشطة الإدارة الاستراتيجية .

٤ - لم تتناول موضوع مستويات الاستراتيجية ومدى

الإدارة الاستراتيجية والتغيرات البيئية

ويفرق هؤلاء الكتاب بين الاستراتيجية Strategy والخطة الاستراتيجية Strategic Plan والإدارة الاستراتيجية Strategic Management فالاستراتيجية هي المحور المشترك Common theme لأنشطة المنظمة المختلفة والذي يصف ملامح المنظمة وطريقة ربط المنظمة بالبيئة الخارجية .

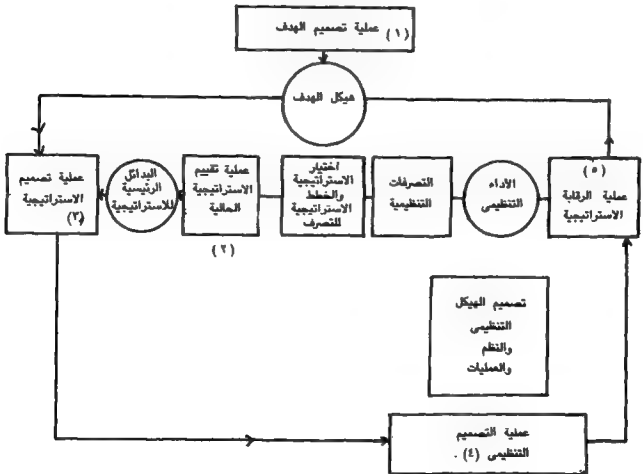
أما الخطة الاستراتيجية فهي مجموعة تصرفات تنظيمية منسقة Coordinated ومعددة الترتيب زمنيا Time sequenced مصممة من أجل تحقيق الأهداف التنظيمية من خلال تقوية أو تعديل الاستراتيجية الحالية .

أما الإدارة الاستراتيجية فهي أنشطة إدارية - حوصل إلى تصميم Formulation وتقييم Evaluation وتنفيذ Imple- mentation ورقابة Control والاستراتيجيات التنظيمية Organizational Strategies والخطط الاستراتيجية Strategic Plan والأهداف العامة Goals والتفصيلية Objectives المطلوبة تحقيقها . (١٤)

الأعمال Business strategies ومبادئها يدرس عملية (خطوات) الإدارة الاستراتيجية وظائف الإدارة العليا .

لعملية الإدارة الاستراتيجية تتعلق بمراحل خمس هي : (١) تصميم الهدف (٢) تصميم الاستراتيجية (٣) تقييم الاستراتيجية (٤) تصميم الهيكل التنظيمي والنظم والعمليات . (٥) الرقابة الاستراتيجية .
أما وظائف الإدارة العليا ومستوياتها فهي تتعلق بالتنسيق بين أنشطة المجالات الوظيفية Functional والاشتراك في القرارات التشغيلية الرئيسية والتفاوض مع الأطراف الخارجية والتحدث باسم المنظمة (١٢) .

ولما يلزم رسم يوضح عملية الإدارة الاستراتيجية لدى هوفر وزملائه : (١٥)



والتوسط Medium-Term والقصر Short-Term والفرى Real-Time .

٢/٧ تحليل المكونات التي يتضمنها الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية :
١/٢/٣ الإدارة الاستراتيجية كمجموعة من الأنشطة النظامية :

تتميز الإدارة الاستراتيجية بأنها نشاط يتكون من عمليات مدخلات Inputs وتشغيل Processing ومخرجات Outputs وإرجاع الأثر الماضى والمستقبل Feedback and Feedfor- ward فالنظام system هو مجموعة من العناصر المرتبطة معا من أجل تحقيق هدف معين . وأى نظام يتكون من نظم فرعية Subsystems وهو أيضا نظاما فرعيا لنظام أكبر . وأنشطة الإدارة الاستراتيجية تعتمد على اعتبار المنظمة نظاما مفتوحا an open system على البيئة الخارجية تؤثر فيها وتتأثر بها . وهذا يعنى تطبيق منهج النظم Systems Approach على منظمات الأعمال . والمحصلة النهائية لأنشطة المنظمات تعتبر دالة في مجموع النتائج النهائية لأنشطتها الفرعية وعلاقتها مع بعضها البعض وعلاقة كل نظام فرعى بالنظم الكلية المحيطة بمستوياتها المختلفة .

وهذا يتطلب من المنظمة مراعاة تصميم وتنفيذ سلوكيات معينة على مستويين ، المستوى الأول يتعلق بالبيئة الداخلية Internal environment والثانى يتعلق بالبيئة الخارجية External environment . الأول هو السلوك التشغيلي Operating behavior والثانى هو السلوك الاستراتيجى Strategic behavior فالسلوك التشغيلي Operating Behavior يتعلق بعملية تحويل الموارد الداخلية في المنظمة والأنشطة التشغيلية المتصلة بالفعالية الإنتاجية ويركز على البيئة الداخلية للمنظمة . ويؤثر على تنفيذ الاستراتيجية ويتعلق بالعمليات اليومية والتكتيكية الداخلية day to day operation والسلوك الثانى هو السلوك الاستراتيجى Strategic Behavior ويتعلق بربط المنظمة بالبيئة الخارجية وتفاعلها معها . وهذا يعنى أن السلوك الاستراتيجى يتضمن أنشطة ترويجية وإبتكارية Entrepreneurial بطبيعتها تتعلق بتصميم وتنفيذ الروابط والعلاقات مع البيئة الخارجية (٤٦) . وبالطبع هناك تداخل بين كلا السلوكين ، فالسلوك الاستراتيجى يمكن مصحوبا عادة بتغيير التصور الداخلى والمتغيرات التنظيمية بالإضافة إلى الروابط مع البيئة الخارجية .

وهكذا توجد سلوكيات تشغيلية واستراتيجية على مستوي كل من المنظمة وإجزائها .

من الرسم السابق يتضح وجود خمسة أنشطة رئيسية لعملية الإدارة الاستراتيجية هي :

١ - عملية تصميم الهدف (٧) تصميم الاستراتيجية (٣) تقييم الاستراتيجية (٤) تصميم النظم والعمليات والهيكل التنظيمى (٥) الرقابة الاستراتيجية . وذلك بالإضافة إلى عمليات إرجاع الأثر .

٢/٥/٢ ملاحظات على نموذج هورس وزملاؤه للإدارة الاستراتيجية :

١ - تتماز هذه المدرسة نحو التركيز على أن الإدارة الاستراتيجية هي نشاط خاص بالإدارة العليا . وقد اتضح في مدرسة كولنبرج وكول Cawenbergh and Cool أن كافة المستويات الإدارية (علوا ووسطى ومباشرة) تتخبط في نشاط الإدارة الاستراتيجية . وتوصل المؤلفان إلى أن الإدارة الوسطى Middle Management هي محور الإدارة الاستراتيجية لأنها العمود الفقري للاتصالات بين الإدارة العليا والمباشرة .

٢ - تجاهلت هذه المدرسة البعد الزمنى فيما يتعلق بتقويم عملية الإدارة الاستراتيجية وأدائها وفقا للأجل الطويل والمتوسط والقصر والفرى .

٣ - إنها لم تهتم صراحة بمجموعة المتغيرات البيئية Environmental Turbulence Variables كاحد المكونات الرئيسية للإدارة الاستراتيجية .

١/٣ الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية :
يستعرض هذا الجزء الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية من وجهة نظر كاتب هذا البحث اعتمادا على التحليلات السابقة ومنهج النظم Systems Approach .
١/٣ المفهوم :

الإدارة الاستراتيجية هي مجموعة من الأنشطة النظامية Systematic Activities التى تشترك فيها كافة المستويات الإدارية من أجل تحقيق المواءمة (المازنة والاتساق) Match بين متغيرات الاضطراب البيئى Environmental Turbulence Variables ومتغيرات القدرة التنظيمية Organizational capability variables ومتغيرات السلوك الاستراتيجى Strategic Behavior Variables والمتغيرات الثقافية Cultural Variables ، وذلك في كل مرحلة من مراحل التصميم design والتنفيذ Implementation والرقابة Control وإرجاع الأثر الماضى والمستقبل Feedback and Feedforward وفقا لما يتناسب مع كل مستوى استراتيجى Strategic Level بما يضمن النجاح والاستمرار والبقاء لكل من المنظمة وإجزائها في كل من الأجل الطويل Long-term

الإدارة الاستراتيجية والمتغيرات البيئية

٢/٢/٢ الإدارة الاستراتيجية كشفاً لكافة المستويات الإدارية .

تتفرع المستويات الإدارية العليا Top Management والوسطى Middle Management والمباشرة أو الإشرافية Front-line Management في جميع مراحل وأنشطة الإدارة الاستراتيجية .

فالإدارة العليا في مرحلة التصميم تعطي توجيهات عامة General Orientations بناء على مفاهيم وبارض Based on concepts معينة . ثم تقوم باعتماد مقترحات محددة-approved proposals من ال al في شكل استراتيجية Strategy ثم تصمم استراتيجية تنظيمية Organizational Strategy تحدد فيها هيكل السلطات والمستويات ومدى التدخل في أنشطة التنفيذ Degree of Intervention وتقوم بالرقابة على عمليات التنفيذ بصيغة شمولية تأخذ في الاعتبار الظروف المحيطة والمستعدة Feedback and feedforward والإدارة الوسطى Middle Management في مرحلة التصميم تقوم بمواجهة Confrontation بعضها البعض ، وقد تصل إلى اتفاق agreement أو عدم اتفاق disagreement مع الأطراف المعنية ، وفي حالة عدم الاتفاق إما أن تلجأ للإدارة العليا لحسم الموقف أو اتباع أسلوب للوامة وإنصاف الحول Compromise كما تتخبط الإدارة الوسطى أيضاً في عمليات التنفيذ Implementation والرقابة وإرجاع الأثر الملحق والمستقبلي ، والإدارة الإشرافية تشترك أيضاً في مرحلة التصميم من خلال تقديم مقترحات محددة Specific proposals بناء على حقائق Based on facts ثم تتربص على تنفيذ الاستراتيجية ، وإثناء التنفيذ تقوم بالإجابة على بعض الأسئلة والاستفسارات requests and queries التي تقع في حدود مسؤولياتها (١٧) .

هذا وقد تنبع المشروعات أو البرامج الفنية أو الاقتصادية من الإدارة المباشرة نظراً لخبرتها العالية بالوقائع العمل والتنفيذ . بينما تركز الإدارة العليا على وضع مبادئ عامة ترشد الإدارة المباشرة . وتقوم الإدارة الوسطى بتحقيق التكامل والاتصالات الفعالة بين الإدارة العليا والمباشرة . وهكذا فإن الإدارة الاستراتيجية نشاط لكل المستويات

الإدارية يشترك فيه كل مستوى بطريقته الخاصة في حدود مستوياته وفي حدود الرشد الخاص به Local Rationality ورغم صعوبة تحديد من له الدور الرئيسى في كل مرحلة من مراحل التصميم والتنفيذ والرقابة وإرجاع الأثر إلا أن هناك بعض الملاحظات على ذلك :

١ - إن اختلاف الظروف والمستويات يؤدي إلى عدم تناسق (وعدم اتساق) مشروعات المستويات المختلفة نظراً لأن كل مستوى إدارى أو قسم لديه اهتمامه به Local Rationality وهذا يعنى أن هناك عدم تماسك وعدم اتساق سيخلان موجودين في مجال الإدارة الاستراتيجية (١٨) .

٢ - نظراً لمواقع الإدارة الوسطى بين الإدارة العليا والمباشرة ، فإن الإدارة الوسطى وليس الإدارة العليا هي التي تحتل المواقع المركزي في عملية تصميم الاستراتيجية (١٩) .

٣ - إن الإدارة العليا تتلق عليها مسئولية تأمين بقاء المنظمة واستمرارها في البيئة المضطربة ، وبالتالي عليها الدور الكبير في تحفيز وترشيد سلوك الاستراتيجى المناسب وإدارة الثقافة التنظيمية بطريقة تؤدي إلى شيوع الدرجة المناسبة من السمكة ، وكذلك التأثير في السلوك الاستراتيجى من خلال التأثير في وجهات النظر والعادات والتقاليد والمناخ (٢٠) .

كذلك على الإدارة تحفيز السلوك الاستراتيجى المناسب من خلال تصميم الشعارات والرموز ونظم الحوافز والمناخ التنظيمى بحيث تكون المحصلة هي توجيه الطاقة الفردية نحو تحقيق الأهداف والتنفيذية والتماسك Coherence بين أعضاء وأجزاء المنظمة أثناء مراحل التصميم والتنفيذ والرقابة وإرجاع الأثر ، ويتأتى ذلك من خلال توفير المعلومات المناسبة وإيجاد مجموعة من الرموز والشعارات التي تشجع تطوير المهارات المطلوبة وتوفير الرضا الشخصى وتقديم المساعدات المادية والمالية وتوزيع الموارد التنظيمية بكفاءة وتصميم الهدف بوضوح والتعزيز وإعطاء السلطات والصلاحيات لإصدار القرارات (٢١) .

٤ - إن الإدارة المباشرة أو الإشرافية لها أيضاً دورها الكبير في كافة مراحل الإدارة الاستراتيجية لأنها تعيش الواقع التفصيلي للانشطة وهكذا فإن الإدارة الاستراتيجية نشاط تنفرس فيه كافة المستويات الإدارية كل حسب مسؤوليته وطاقته وأدائه .

٣/٢/٣ الإدارة الاستراتيجية كشفاً يهدف إلى الموازنة (والموازنة والانساق) بين أربع مجموعات من المتغيرات من خلال أدوات معينة ، وذلك من أجل تحقيق البقاء والاستمرار والنجاح لكل من المنظمة وإجزائها :

إن الهدف النهائي للإدارة الاستراتيجية هو تحقيق البقاء Survival والاستمرار Continuity والنجاح لكل من المنظمة

والهدف الاساسي للإدارة الاستراتيجية هو الموازنة (Match) بين هذه المجموعات الأربع من المتغيرات ، ويعتمد ذلك على الفرض الرئيسي للإدارة الاستراتيجية الذي قدمه إيجور انسوف Igor Ansoff كما يلي :

« The Basic hypothesis is that an organization will be successful if environment, responses, culture and capability match each other »⁽³²⁾ .

وهي الموازنة (الموائمة والانساق) Match بين هذه المجموعات الأربع من العوامل تتم من خلال أساليب ونظم يجب اختيارها بما يتناسب مع الظروف والتكلفة والعائد منها والأجل الزمني المستهدف ، وكذلك المرحلة المطلوب فيها . وبالطبع فإن الأساليب والنظم التي يمكن استخدامها في مجال الإدارة الاستراتيجية كثيرة ومتنوعة ويمكن تبويبها بطرق مختلفة ، ويعرض الجدول التالي أساليب ونظم الإدارة الاستراتيجية مبوبة وفقاً للمجموعات الأربع من المتغيرات .

ونلاحظ على الجدول ما يلي :

١ - أنه رغم التبويب وفقاً للمتغيرات إلا أن هذه الأساليب والنظم متداخلة ، فمثلاً يمكن استخدام أساليب التحليل البيئي في أنشطة التخطيط الاستراتيجي وإدارة الأزمات .

Organization وأجزائها في البيئة . وهذا يقتضي استخدام بعض الأساليب Techniques والنظم Systems من أجل الموائمة بين أربعة أنواع من المتغيرات هي متغيرات الاضطراب البيئي Environmental Turbulence والقدرة التنظيمية Organizational capability والسلوك الاستراتيجي Strategic Behavior والمتغيرات الثقافية Cultural Variables .

فمتغيرات الاضطراب البيئي تتكون من عوامل سياسية واقتصادية واجتماعية وتكنولوجية وثقافية لها مستويات محلية وقومية ودولية .

ومتغيرات القدرة التنظيمية تتكون من عوامل تكنولوجية فنية ومالية وبشرية ودرجات نظم المعلومات ونظم التحفيز وإمكانات المجالات الوظيفية والقدرة الإدارية وغيرها من الموارد والإمكانات .

أما متغيرات السلوك الاستراتيجي فتتعلق بالفرض Purpose والمهمة Mission والهدف Objective والاستراتيجية Strategy والسياسة Policy والمزيج الاستراتيجي Strategic Portfolio .

أما المتغيرات الثقافية فتتعلق بالثقافة العامة للمنظمة Corporate Culture والثقافات الفرعية Subcultures لأجزاء المنظمة ، وكذلك ثقافات المجالات الوظيفية .

جدول أساليب ونظم الإدارة الاستراتيجية وفقاً للمتغيرات الأربعة

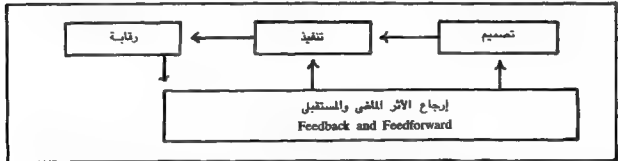
نظم وأساليب تتعلق أساساً بالتحليل البيئي	نظم وأساليب تتعلق أساساً بالقدرة التنظيمية	نظم وأساليب تتعلق أساساً بالسلوك الاستراتيجي	نظم وأساليب تتعلق أساساً بالثقافات الثقافية
١ - تحليل الفرص والتهديدات ٢ - تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات ٣ - تحليل الأثر ٤ - رسم السيناريوهات ٥ - دلفاي ٦ - قدح زناد الفكر ٧ - تحليلات كمية مثل أساليب الاقتصاد القياسي ٨ - التحليل الاستدلالي ٩ - التحليل الاستقرائي	١ - نظم المعلومات ٢ - نظم الوظائف الإدارية : نظم رقابية ، نظم التخطيط ، نظم التنظيم ، نظم التحفيز ، نظم الاتصالات .. الخ ٣ - نظم المجالات الوظيفية مثل : نظم الإنتاج ، البيع ، والشراء .. الخ ٤ - نظم إدارة الموارد البشرية	١ - نظم التخطيط الاستراتيجي ٢ - إدارة الأزمات ٣ - إدارة الأحداث ٤ - إدارة الابتكار ٥ - أساليب المزيج الاستراتيجي ٦ - نظم إدارة الصراع ٧ - الاستراتيجيات يتواءمها والسياسات والأهداف	نظم إدارة الثقافات الهيئية والعامة وثقافات المجالات الوظيفية

الإدارة الاستراتيجية والمتغيرات البيئية

التصميم Design والتنفيذ Implementation والرقابة Control وإرجاع الأثر الملقى والمستقبل Feedback and Feedforward .

ففى مرحلة التصميم يتم الإعداد المسبق للسلوك ، ويمكن أن يتم ذلك من خلال أنشطة التخطيط الاستراتيجى وتصميم الاستراتيجية ورسم السيناريوهات وإدارة الأحداث Issues Management وإدارة الأزمات Crises Management . وفى مرحلة التنفيذ Implementation يتم تنفيذ ما تم تصميمه مسبقا فى ضوء مراعاة عدة أمس منها المنطق Logic والتصرف السليم Action والحساسية تجاه الظروف Contingency والرشد الممكن Bounded Rationality والحد الأدنى من التدخل Minimum Intervention ، والربط بين حجم المشكلة الاستراتيجية والأفق الزمنى للتنفيذ ، وكذلك إدارة عملية التغيير بطريقة فعالة ،

أما فى مرحلتى الرقابة وإرجاع الأثر الماضى والمستقبل فيتم التأكد من المطابقة بين ما يتم تنفيذه ، وما تم تصميمه وإصلاح الانحرافات مع أخذ العوامل المستجدة فى الاعتبار فى الوقت المناسب ، وذلك من خلال عملية التصميم أو التنفيذ أو كليهما مع مراعاة الأفق الزمنى ومستوى الوحدة الاستراتيجية . وفيما يلى شكل يوضح العملية المستمرة لمراحل الإدارة الاستراتيجية :



(د) المنظمة ككل Corporate Level . ويمكن التطرق إلى مستوى عدة منظمات أو قطاع معين أو حتى المستوى القومى أو الدولى . وهذا النمط من التفكير يسمح بتطبيق مفاهيم الإدارة الاستراتيجية على كل مستوى مع مراعاة تعديلها بحيث تتناسب مع المستوى الاستراتيجى .

٦/٢/٣ الأفق الزمنى لأنشطة الإدارة الاستراتيجية : إن نشاط الإدارة الاستراتيجية يمارس فى كل من الأجل الطويل Long - Term والمتوسط Medium - Term والقصير Short - Term والفورى Real Time فمثلاً هناك أهداف

٢ - إن هذه النظم والأساليب ببساطة توضح المكونات الفنية للإدارة الاستراتيجية . ويمكن تلخيص المتغيرات السابقة فى الجدول التالى الذى يوضح مجموعات متغيرات الإدارة الاستراتيجية : (أ) متغيرات الاضطراب البيئى : سياسية ، اقتصادية ، اجتماعية ، تكنولوجية ، ثقافية . (ب) متغيرات القدرة التنظيمية : تكنولوجية ، مالية ، بشرية ، قدرات نظم المعلومات ، نظم التحفيز ، مجالات وظيفية . (جـ) متغيرات السلوك الاستراتيجى : الغرض ، المهمة ، الهدف ، الاستراتيجية ، المزيج الاستراتيجى . (د) المتغيرات الثقافية : ثقافة قومية ، ثقافة المنظمة ، الثقافات الفرعية للمنظمة ، ثقافات المجالات الوظيفية .

٤/٢/٣ الإدارة الاستراتيجية كششاط يمر بعدة مراحل مستمرة هى التصميم والتنفيذ والرقابة وإرجاع الأثر : بصفة عامة تمر الإدارة الاستراتيجية بعدة مراحل هى

٥/٢/٣ الإدارة الاستراتيجية كششاط يمارس وفقاً لمستويات استراتيجية معينة للوحدات أو أجزاء المنظمة أو كلها : يتضمن الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية وجود عدة مستويات هى : (أ) مستوى الوحدة الاستراتيجية Strategic Business Unit (SBU) وهى أصغر وحدة يمكن تمييزها ولها مدير مسئول ولها نشاط يمكن تمييزه . (ب) عدة وحدات استراتيجية للنشاط SBU'S . (جـ) مجال وظيفى معين Functional Level مثل وظيفة الإنتاج أو البيع أو البحوث والتطوير .

القصر سلسلة من لحظات فورية Real Time تعيشها المنظمات ، وهذا يعنى ضرورة التكامل بين هذه الأجل والاتساق مع بعضها البعض في كافة مراحل الإدارة الاستراتيجية^(٢٦) .

واستراتيجيات طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل وثالثة تظهر في وقت الأزمات والمفاجآت تحتاج إلى معاملة فورية .
وילاحظ أن الأجل الطويل ما هو إلا سلسلة من أجل متوسطة ، والأجل المتوسط سلسلة من أجل قصيرة والأجل

وفيما يلي إطار مختصر لمكونات الإدارة الاستراتيجية كما يقترحها الكاتب :

الابعاد	المراحل		الأفق الزمني			المستوى الاستراتيجي	
	تصميم	تنفيذ	الرقابة وإرجاع الأثر	طويل	متوسط	قصير	فوري
١ - مجموعة متغيرات الاضطراب البيئي							
٢ - مجموعة متغيرات القدرة التنظيمية							
٣ - مجموعة متغيرات السلوك الاستراتيجي							
٤ - مجموعة المتغيرات الثقافية							

الفرض الأساسي . يتعلق بالمحاورة بين كافة هذه المتغيرات في كافة المراحل وكافة الأوقات وفقاً للمستوى الاستراتيجي .

الجدول التفصيلي التالي ص ١١٨ - ١١٩ المجموعات الأربع للمتغيرات الرئيسية في الإدارة الاستراتيجية ومراحلها والمستويات الاستراتيجية المختلفة والأفق الزمني لها والمستويات الإدارية المعنية بالإدارة الاستراتيجية بالإضافة إلى كيفية تحقيق الفرض الأساسي للإدارة الاستراتيجية .

وهذا الإطار المختصر يوضح نشاط الإدارة الاستراتيجية والفرض الأساسي لها ، فهناك أربع مجموعات من المتغيرات يتم الموازنة بينها في كافة المراحل وفي ضوء الأفق الزمني المطلوب وعلى المستوى الاستراتيجي المحدد .
ويوضح الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية المبين في

خاتمة وتوصيات

الأربعة لارتباطه بموضوع أدوات ونظم الإدارة الاستراتيجية .

ويوصي الكاتب بضرورة بحث المجالات التطبيقية للإدارة الاستراتيجية ومعيقات تطبيق أدواتها الفنية . فيجب دراسة منطق Logic وذهنية Mentalty المدير في البيئة المصرية والعربية ومنهج تفكيره من أجل التعرف على مدى شمولية تفكيره وتصرفاته وتحديد المعوقات التي تواجهه في عمله . كما يجب دراسة تفاصيل عمليات التصميم والتنفيذ والرقابة على أنشطة الإدارة الاستراتيجية في ضوء البعد الزمني لهذه الأنشطة . ويجب ربط كل ذلك بمستويات الأنشطة الاستراتيجية . كذلك يوصي الكاتب ببحث نماذج إدارة الابتكار وأثر الثقافة عليها من أجل الاستفادة منها في أنشطة الإدارة الاستراتيجية بما يعكس تجارب الدول والمنظمات في هذا المجال .

ويأمل المؤلف أن يستكمل ذلك مستقبلاً .

يمكن الاستفادة من هذا البحث في تحديد الإطار النظري الشامل للإدارة الاستراتيجية بمكوناته الكلية والجزيئية . فقد حدد هذا البحث العوامل الرئيسية التي يجب السيطرة عليها عند ممارسة الأنشطة الرئيسية للإدارة الاستراتيجية ، وبالتالي يمكن من تحديد الأساليب والنظم المناسبة للتعامل مع العوامل الرئيسية التي تؤثر على منظمات الأعمال .

ولكن من ناحية أخرى هناك عدة تحفظات على الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية الذي تم تقديمه ، فلم يتم تقديم شرح تفصيلي لكل تعبير ورد في هذا الإطار . ويرجع ذلك إلى أن المراجع الأساسية في الإدارة الاستراتيجية تعرض هذه المفاهيم بالتفصيل .

كذلك لم يتم تقديم شرح تفصيلي لأدوات ونظم الإدارة الاستراتيجية ولاحتى التفرقة بينها ، كما لم يتم الشرح التفصيلي لمكونات ومفهوم الموازنة والمحاورة بين المتغيرات

الإطار الشامل للإدارة الاستراتيجية

مراحل الإدارة الاستراتيجية				المجموعات الأربع للمتغيرات الرئيسية للإدارة الاستراتيجية			
ارجاع الأثر	رقابة	تنفيذ	تصميم	مجموعة متغيرات اضطراب البيئة			
				نوع المتغيرات	مستوى المتغيرات		
				سياسية	محلية قومية دولية		
				اقتصادية			
				اجتماعية			
				تكنولوجية			
				ثقافية			
				مجموعة متغيرات السلوك الاستراتيجي		الغرض والمهمة الاهداف الاستراتيجية المزيج الاستراتيجي	
مجموعة متغيرات القدرة التنظيمية		- قدرات تكنولوجية وقفية - قدرات مالية - قدرات مادية - قدرات بشرية - نظم المعلومات - قدرات المجالات الوظيفية					
مجموعة المتغيرات الثقافية		- الثقافة العامة للمنظمة - الثقافات الفرعية - ثقافات المجالات الوظيفية - الثقافة القومية					

المستويات الإدارية المعنية بالإدارة الاستراتيجية			الأفق الزمني للإدارة الاستراتيجية						المستويات الاستراتيجية					
إدارة مباشرة	إدارة وسطى	إدارة عليا	الأجل القصير	الأجل المتوسط	الأجل الطويل	المستوى الزمني	مستوى القطاع	مستوى المنظمة	مستوى مجال وخطى معين	مستوى استراتيجي للهيئة	الوحدة للتنظيم	الوحدة الاستراتيجية	للتنظيم	للتنظيم
انغماس كافة المستويات الإدارية في عمليات الموازنة والمواصفة كل بقدر سلطات ومستوياته .			الموازنة (المواصفة) والانساق (بين المجموعات الأربع للمتغيرات وفقاً للأفق الزمني من خلال استخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية التي تتناسب مع الأفق للزمني المحدد .						الموازنة (المواصفة والانساق) بين المجموعات الأربع للمتغيرات على مستوى كل مستوى استراتيجي باستخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية التي تتناسب مع كل مستوى .					

الإدارة الاستراتيجية والمختبرات البيئية

ENDNOTES

- (23) Ibid., P. 35-36.
- (24) Loc. Cit.
- (25) Ibid., P. 37.
- (26) Ibid., P. 36-38.
- (27) Andre Cawenbergh and Carel Cool, « Strategic Management in a New Framework », *Strategic Management Journal*, Vol. 3. (1982), P. 245-264.
- (28) Ibid., P. 246.
- (29) Ibid., P. 240.
- (30) Ibid., P. 246.
- (31) Ibid., P. 252.
- (32) Ibid., P. 252-253.
- (33) Ibid., P. 251.
- (34) Ibid., P. 253.
- (35) Noel, Tichy, « Managing Change Strategically: The Technical, Political and Cultural Keys », *Organizational Dynamics* (Autumn 1982), P. 64.
- (36) Loc. Cit.
- (37) Ibid., P. 62-63.
- (38) Ibid., P. 63.
- (39) Ibid., P. 67.
- (40) Ibid., P. 64.
- (41) Loc. Cit.
- (42) Charles Hofer, Edwin Murray, and Robert Ran, *Strategic Management: a case Book in Business Policy and planning* (West Publishing Company, 1980), P. 1.
- (43) Ibid., P. 2.
- (44) Ibid., P. 2-3.
- (45) Ibid., P. 8.
- (46) Ansoff, 1979, and 1984 Op.Cit.
- (47) Cawenbergh and Cool, Op. Cit., 251.
- (48) Ibid., P. 252.
- (49) Loc. Cit.
- (50) Ibid., P. 254 - 255.
- (51) Ibid., P. 255 - 257.
- (52) Ansoff, 1979, Op. Cit, P.3.
- (53) Douglas Austin, and Thomas Scampini, « A guide to Short Term Strategic Planning », *Banker Magazine*, Vol. 166, No. 6, (Nov. Dec. 1983).

(1) Igor Ansoff, *Implanting Strategic Management* (Englewood Cliffs, New Jersey : Prentic - Hall, 1984), P. 12 .

- Igor Ansoff, *Strategic Management* (London : The Macmillan Press Ltd, 1979), P. 61 .

(2) John Pearce and Richard Robinson, « Environmental Forecasting » *Business*, Vol. 33, No. 3 (Jul-Sept., 1983), P. 3-12 .

(3) Ansoff, 1984, *Op.cit.*, P. 1-2 .

(4) Ibid., P. 1-4 .

(5) Ibid., P. 485 .

(6) Ansoff, 1979, *Op.Cit.*, P. 3 .

(7) Ansoff, 1984, *Op.cit.*, P. 485 .

(8) Ibid., P. 488 .

(9) Loc. Cit .

(10) Ibid., P. 475 .

(11) Ibid., P. 475 - 478 .

(12) Ibid., P. 476 .

(13) Loc. Cit .

(14) Ibid., P. 482 .

(15) Ibid., P. 486 .

(16) Loc. Cit .

(17) Loc. Cit .

(18) Ansoff, 1979, *Op.Cit.*, P. 4 .

(19) Ibid., P. 1-15 .

(20) Ansoff, 1984, *Op.Cit.*, P. 32 .

(21) Thompson and Strickland, *Strategic Management Concepts and Cases* (Texas : Business Publication Inc., 1984), P.35.

(22) Loc. Cit..

Cited References

Robert Pitt . **Strategic Management : a Case Book in Business Policy and Planning** . West Publishing Company, 1980 .

- Pearce, John and Robinson, Richard . « Environmental Forecasting : Key to Strategic Management », **Business**, Vol. 33, No.3, Jul-Sept., 1983 : 3-12 .

- Thompson and Strickland . **Strategic Management Concepts and Cases** . Texas : Business Publication Inc., 1984 ,

- Tichy, Noel . « Managing Change Strategically : The Technical, Political and Cultural Keys », **Organizational Dynamics**, Autumn 1982 : 59-80 .

- Ansoff, Igor . **Implanting Strategic Management**. Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice Hall, 1984 .

- -----, **Strategic Management** . London : The Macmillan Press Ltd., 1979 .

- Austin, Douglas and Scampini, Thomas . « A Guide to Short-Term Strategic Planning », **Banker Magazine**, Vol . 166, No. 6, Nov-Dec. 1983 : 62-68 .

- Cawenbergh, Andre and Cool, Karel . « Strategic Management in a New Framework », **Strategic Management Journal**, Vol.3, 1982 : 245-264 .

- Hofer, Charles ; Murray, Edwin, and Ran,



مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية في مصر لفريبة المرتبات

دراسة تحليلية

لحالة مشروع التعاون

العلمى والتكنولوجيا

إعداد

دكتور سمير محمد عبدالعزيز
أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

ثالثا : الموارد البشرية .

- ١ - السكان (تنظيم الأسرة) .
- ٢ - الصحة والتغذية .
- ٣ - التعليم والتدريب .

رابعا : التنمية (تخطيط المشروعات) .

ولقد تجاوزت المشروعات المنبثقة من هذه المجالات ١١٠ مشروعا حتى عام ١٩٨٦ .

وهذه المشروعات تقوم بتمويلها في مصر الحكومة الأمريكية ممثلة في الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . ولى هذا الإطار تقوم أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا بالتعاون مع الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بتنفيذ مشروع التعاون العلمى والتكنولوجيا ST « Science & Technology Cooperation » C ورقمه ١ - ١٤٠ - ٢٦٢ يستهدف توجيه الطاقات العلمية والتكنولوجية للتفاعل الحقيقى مع القطاعات المستفيدة من التطور التكنولوجى والمتمثلة فى قطاعات الإنتاج والخدمات للاستفادة من الخبرات القومية فى الارتقاء بمستوى الإنتاجية وتحسين نوعية المنتج^(١) ومشروع (STC) هو مجال رئيسى

قدمت الولايات المتحدة الأمريكية حوالى ١٢ بليون دولار للحكومة المصرية خلال الفترة ١٩٧٤ - ١٩٨٦ ومازالت تقدم حوالى البليون دولار سنويا خصصت لمشروعات معينة فى المجالات الرئيسية التالية :

أولا : البنية الأساسية :

- ١ - مياه الشرب والصرف الصحى .
- ٢ - الطاقة .
- ٣ - المحليات .
- ٤ - مجالات أخرى .

ثانيا : الإنتاجية :

- ١ - الزراعة .
- ٢ - الصناعة .
- ٣ - العلم والتكنولوجيا .

من ثلاثة مجالات يقترح لها مشروع اكبر هو مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية ورقمه (١٤٠-٢٦٣) (٢).

مشكلة الدراسة :

يدار مشروع التعاون العلمي والتكنولوجي (STC) من خلال سكرتارية هي القطاع المسئول عن إدارة المشروع والإشراف على جميع أنشطته . ويمثل العاملون المصريون النسبة الأكبر في ذلك القطاع ، شأنه في ذلك شأن باقي المشروعات التي يتم تنفيذها في مصر والتي تساهم فيها الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

ولقد خاطبت أكاديمية البحث العلمي والتكنولوجي مصلحة الضرائب طلب موافقتها بالموافقة على إعطاء المرتبات والأجور والمكافآت التي يتقاضاها العاملون المصريون بسكرتارية المشروع من الخسوف لضريبة المرتبات وفقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . غير أن رد مصلحة الضرائب جاء معاكسا ورفضاً لطلب أكاديمية البحث العلمي . إزاء ذلك اتجهت الأكاديمية نحو مجلس الدولة تطلب تدعيم موقفها لقناعاتها بعدم خضوع هذه المرتبات للضريبة المذكورة . ولكن مجلس الدولة اتجه إلى تأييد رأي مصلحة الضرائب ومازالت المشكلة موضع النقاش المتبادل بين هذه الأطراف الذي يتصمك كل واحد منها برأيه .

هدف الدراسة :

لما كانت مشكلة خضوع أو عدم خضوع دخول العاملين المصريين بسكرتارية مشروع التعاون العلمي والتكنولوجي (STC) للضريبة على المرتبات ومازالت موضع جدال ونقاش متبادل بين الأطراف المذكورة ولم يتم حسم الخلاف بعد ، فإن هدف هذه الدراسة يتمثل في مناقشة آراء الأطراف المختلفة على ضوء تحليل شروط الخسوف للضريبة على المرتبات وفقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بغية التوصل إلى المعللة الضريبية الواجب اتباعها على هؤلاء العاملين بهذا المشروع (STC) وغيره من المشروعات المماثلة والتي يتجاوز عددها ١١٠ مشروعا تقوم بتمويلها الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية^(٢) . ويهذا يمكن أن يساهم هذا البحث بما سيسهل إليه من نتائج في إلقاء الضوء على المعاملة الضريبية الواجب اتباعها مع مثل هذه المشروعات الدولية القائمة وغيرها من التي قد يأتي بها المستقبل .

منهج الدراسة :

يشير البعض^(٤) إلى أن عبارة منهج البحث تنصرف إلى امرين . المنهج METHOD RESEARCH ويعني الأمر

الأول مجموعة الإجراءات الذهنية التي يتبناها الباحث مقدما لعملية المعرفة التي سيقبل عليها بفرض التوصل إلى حقيقة مادة البحث . ويعني الأمر الثاني وضع الإجراءات الذهنية السابقة مرجع العمل الصبي بالاتجاه نحو المادة المبحوثة المستهدفة . وفي هذا التمييز إشارة إلى اختلاف في الطبيعة بين الإجراءات المنهجية البحث وبين إجراءات البحث .

وفي ضوء هذا يعتمد منهج البحث على ما يلي :

- ١ - وصف وتحليل مظاهر مشكلة مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروع (STC) للضريبة المرتبات بين أطرافها وهي أكاديمية البحث العلمي ومصلحة الضرائب ومجلس الدولة وتفسير العلاقات السببية القائمة بينهم .
- ٢ - التحليل المنطقي لشروط الإخضاع الضريبي الذي يعتمد الباحث أنها تصلح كمعايير للحكم على مدى إخضاع هذه المرتبات للضريبة على المرتبات ، وبالتالي تقييم مواقف الأطراف المختلفة من هذه المشكلة .

٣ - إن أسلوب دراسة الحالة سيسير الأسلوب الذي يتم في هذه الدراسة . ويوصف هذا الأسلوب بأنه تقرير لاتخاذ قرار أو سلسلة قرارات عن موضوع هام يتعلق بالبرنامج أو السياسة يصف لنا كيف اتخذ أصحاب الشأن من الإداريين والسياسيين والمواطنين من أصحاب المصالح المتعددة وغيرهم قراراتهم في المشكلة ؟ وكيف أنهم تفهموها ؟ وما هي وجهات النظر الأخرى التي ناقشوها ؟ وما الذي جعلهم يصلون إلى ما اتخذوا من قرار ؟ وكيف نفذوا هذا القرار ؟ وماذا كانت نتائج اختيارهم سلوك طريق معين ؟ إنه باتباع هذا الأسلوب سيتضح كيف تفهمت أكاديمية البحث العلمي موضوع مدى خضوع العاملين المصريين بـ (STC) للضريبة على المرتبات ، وما الذي جعلها تصل إلى قناعة عدم إخضاع هؤلاء لهذه الضريبة ؟ ولماذا لم يأتوا بها وجهة نظر مصلحة الضرائب كجهة تنفيذية منوط بها تنفيذ القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وموقف قسم الفتوى والتشريع بمجلس الدولة كجهة محايدة يؤخذ ويستعمل رأيه عند الاقتضاء ؟

إن ما سيتم في هذه الدراسة وفي ظل هذه الاساسيات المنهجية يتمثل في الواقع إعادة عرض ما حدث بين أطراف المشكلة وكيفية تحديد المواقف واتخاذ القرارات .

خطة الدراسة :

وعلى ضوء ما تقدم تقوم خطة الدراسة على اساس عرض محتوى الحالة في فصل اول ، يلي ذلك وصف مشروع (ST)

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية في مصر لضريبة المرتبات

(C) وأساسياته وما يتضمنه ذلك من حقائق وبيانات في فصل ثانٍ، ويتناول الفصل الثالث دراسة تحليلية لدى خضوع مرتبات العاملين بمشروع (STC) لضريبة المرتبات.

الفصل الأول

محتوى الملحة

صدر القرار الجمهوري رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٦ بشأن الموافقة على اتفاقية منحة بمبلغ ثلاثة ملايين دولارين ج. م. ع. والولايات المنحة الأمريكية ممثلة في الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية كتمويل للمرحلة الأولى من مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية، كما صدر القرار الجمهوري رقم ٢٠٦ لسنة ١٩٨٨ بشأن الموافقة على التعديل الأول لمشروع الاتفاقية رقم (١٤٠/٢٦٢) بهدف توجيه برامج العلم والتكنولوجيا لحل مشاكل التنمية وقد تضمن هذا التعديل أن تقدم الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية مبلغ ٤٠-٨ مليون دولار منها ٤ ملايين دولار نقد اجنبي والباقي بالعملة المحلية من إجمالي تمويل ٣٦ مليون دولار للسنوات (١٩٨٧ - ١٩٩١).

وفي يناير ١٩٨٩ أرسلت أكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا خطاباً إلى مصلحة الضرائب - الإدارة المركزية للبحوث والنفسيات الضريبية - الإدارة العامة للاتفاقيات الدولية - تطلب فيه موافاة الأكاديمية بالموافقة على إعفاء المرتبات والأجور والمكافآت التي يتقاضاها العاملون بمشروع التعاون العلمي والتكنولوجيا والمنصرف من الحساب الخاص للمول من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية من الخضوع لضريبة على كسب العمل والتمتاع بالنسبة للمشتريات وأداء الاعمال استناداً إلى:

١ - وفقاً لبنود الاتفاقية وتخطيطها ولكي يتسنى سحب التمويل اللازم من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية لمواجهة تنفيذ الاتفاقية تلتزم الأكاديمية بفتح حساب خاص منفصل بدون فوائد باسم مشروع التعاون العلمي والتكنولوجيا اتفاقية رقم (١٤٠/٢٦٢) بينك مصر فرع الدواوين بالعملة المحلية لإيداع التمويل به. على أن يتم الدفع مباشرة من

حساب الوكالة الأمريكية في هذا الحساب الخاص بالمشروع والذي يمسك له حسابات مستقلة توضع على وجه التحديد ما يتم صرفه من أموال الحكومة الأمريكية. والفاصل منه في أية لحظة هو ملك للوكالة الأمريكية للتنمية الدولية. ويتعين الاحتفاظ كاملاً بالمستندات الخاصة بهذه الحسابات في نظام مستقل يؤكد عدم اختلاطه بأية أموال عامة مصرية، ويكون للصرف في حدود هذه المبالغ الواردة في اتفاقية هذه المنحة. ٢ - حالات المثل في ضوء المادة (٦١) من القانون ١٤ لسنة ١٩٢٩ مثل برنامج التخطيط والتكنولوجيا بجامعة القاهرة، ومشروع استرشادى لسجل الضعف البصري بجامعة الإسكندرية. وأن المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هي المناظرة للمادة (٦١) من القانون ١٤ لسنة ١٩٢٩.

غير أن رد مصلحة الضرائب جاء معاكساً ورفضاً لطلب أكاديمية البحث العلمي^(١)، وإفاد بخضوع مرتبات العاملين المصريين لمشروع لضريبة المرتبات والأجور وفقاً لصريح نص البند رقم (١) من المادة ٥٥ من القانون رقم ٨١/١٥٧، واستناداً إلى أن المادة رقم (٢٩) من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والمستبقة في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على أنه لا يجوز بعد صدور القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ النص على أية إعفاءات ضريبية للعاملين المصريين في المشروعات التي يتم إنشاؤها مستقبلاً ج. م. ع. مع مقتضى اتفاقيات دولية، أو عند تجديد الاتفاقيات القائمة منها.

وقد اعترضت أكاديمية البحث العلمي على رد مصلحة الضرائب بأن مرتبات هؤلاء العاملين تصرف لهم من المبالغ الواردة من خزينة الحكومة الأمريكية والمودعة في حساب خاص مستقل بينك مصر وغير مختلطة بأية اعتمادات من موازنة الحكومة المصرية. إلا أن رد مصلحة الضرائب جاء مؤكداً لأرياهم السابق واستناداً إلى: (٢)

١ - إنه طبقاً لفتوى مجلس الدولة بجلستها المنعقدة بتاريخ ١٩٨٦/٣/٢٤ (ملف ١٦٥/١/٤) بشأن مشروع الخريطة الصحية، فقد رأت أن المرتبات والمكافآت التي تدفع بالعملة المحلية للعاملين المصريين بمشروع الخريطة الصحية لمصر، إنما دفعت في الحقيقة من الحكومة المصرية، إذ أنه بتقديم الحكومة الأمريكية المنحة لصالح هذا المشروع بمصر وقبول الحكومة المصرية للمنحة، يجعل أموال المنحة حقاً خالصاً للحكومة المصرية مما يقرّب عليه خضوع مرتبات العاملين المصريين لضريبة المرتبات والأجور وفقاً لصريح نص البند (١) من المادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١. ٢ - وفقاً لفهم المخالفة للبند رقم (١) من المادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فإن ما يؤخذ من خزائنة الحكومات الأجنبية مباشرة وغير ممثلة في منحة دون أن يختلط

بأموال مصرية كالأموال المنصرفة مباشرة للعاملين المصريين من السفارات الأجنبية ومشابهها فلا تخضع للضريبة باعتبارها صادرة مباشرة من خزائن الحكومات الأجنبية .

٢ - إن الإعفاءات الواردة بقرار بقانون رقم ٤٥٨ لسنة ١٩٧٨ كما سبق تأكيده إنما يعفى من أموال المنحة فقط العاملون الأمريكيين دون سواهم . وإزاء هذه اتجهت أكاديمية البحث العلمي إلى مخاطبة إدارة الفتوى لرئاسة الجمهورية والمحافظات بمجلس الدولة طالبة عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع .

ولقد انتهى رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة في ١٩٩٠/٥/٢ إلى خضوع المرتبات والمكافآت وما في حكمها التي تصرف للعاملين المصريين من أموال المنحة للضريبة المقررة على المرتبات والأجور وفقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ استنادا إلى فتاها السالفة الصادرة بجلسته ١٩٨٩/١٢/٣ التي انتهت للأسباب الواردة فيها إلى خضوع الأجور والمكافآت التي تصرف للعاملين بمشروع بحث الخريطة الصحية لمصر من أموال المنحة الأمريكية للضريبة المقررة على المرتبات وما في حكمها . وتبين أن المادة ٥٥ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على أن تسرى الضريبة على :

١ - المرتبات وما في حكمها والمهام والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لدى الحياة التي تدفعها الحكومة المصرية وودعات الحكم المحلي والهيئات العامة .. إلى أي شخص سواء كان مقيما في مصر أو في الخارج...

ومفاد ما تقدم أن الضريبة على الأجور والمرتبات المفروضة في جمهورية مصر العربية تسرى على المرتبات وما في حكمها من الأجور والمكافآت التي تؤدبها الحكومة المصرية أو الجهات المحددة بالنص إلى أي شخص سواء كان مقيما في مصر أو خارجا . فمناط سريان هذه الضريبة أن تكون الحكومة المصرية أو إحدى الجهات الأخرى المنصوص عليها هي التي قامت بإداء تلك المرتبات وما في حكمها باعتبارها ملتزمة أصلاً بدائها .

٢ - ومن حيث أنه يتبين من استعراض أحكام اتفاقية منحة مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية المبرمة بين جمهورية مصر العربية وحكومة الولايات المتحدة الأمريكية والصادرة بالموافقة عليها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٦ وكذا التعديل الأول الوارد عليها والصادر بالموافقة عليه أيضا القرار رقم ٢٠١ لسنة ١٩٨٨ أن الطرفين قد اتفقا على تنفيذ المشروع المشار إليه بفرض مساعدة مجتمع العلم والتكنولوجيا المصري في حل مشاكل التنمية في مصر والسيطرة عليها من خلال التكنولوجيا والبحث التطبيقي في

مجالات : الصحة والإنتاجية ، العلم والتكنولوجيا ، وذلك كما هو موضح بخصوص الاتفاقية وفقا للشروط والقيود الوارد بها والخطايل الملحقة بها والتي يتعهد بمقتضاها الممنوح بقبول المبلغ الذي تتلقاه بدائله له الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وفقا لنظام الدفع المحدد بالاتفاقية ، وأن يلتزم بتعليمات الوكالة المشار إليها التي توجب إيداع مبلغ المنحة في حساب خاص منفصل بدون فوائد باسم المشروع ببنك مصري يتم الدفع فيه مباشرة من حساب الوكالة . كما يلزم أيضا بأن يرد إليها أي مبلغ لم تصرف في المشروع تبقى في حوزته ، وأن يعيد إلى الولايات المتحدة الأمريكية ما يكون قد تم شراؤه من أدوات أو مواد أو معدات لحساب المشروع من أموال المنحة ما لم تستثن عنها الجهة المولة .

ومن الواضح أن الاتفاقية قد أبرمت وفقا لشروط والقيود محددة ، وإن الحكومة المصرية قد قبلت هذه الاتفاقية بشرطها وتم التصديق عليها من قبل مجلس الشعب ، ومن ثم فإن المبلغ المقدم من الجهة الأمريكية المولة يعتبر بمثابة المنحة المشروطة ويصبح في حدود ما يتم صرفه منه حقا خلاصا للحكومة المصرية يجري صرفه في نطاق الغرض المحدد له وفقا للشروط والقيود المحددة بالاتفاقية .

وترتبيا على ما تقدم وإذ تعتبر أموال المنحة المشار إليها ملكا للحكومة المصرية من وقت قبولها كما سلف البيان . وأن العاملين بمشروع العلم والتكنولوجيا المشار إليه إنما يؤدون أعمالهم بهذا المشروع لحصولهم لأكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا ، ولا تربطهم أية علاقة تعاقدية بالجهة المولة . ومن ثم ما يتقاضونه من مرتبات وأجور ومكافآت يعتبر مدفوعا من الحكومة المصرية ويخضع بالتالي للضريبة على المرتبات وما في حكمها . ولا يقع من ذلك أن من ملحق بالشروط التنطية لمنحة المشروع قد نص في البند ب - ٤ الفاض بالضرائب على إعفاء الاتفاقية والمنحة من أي ضريبة أو رسم مفروض طبقا للقوانين السارية في إقليم الممنوع ، ذلك أن هذا الإعفاء إنما ينصرف إلى المنحة في ذاتها بقصد عدم المساس بالأموال الممنوحة ضمانا لحصول الشعب المصري على أقصى قدر من المعونة المقدمة .. ويديمي أنه ليس في تحصيل الضريبة المقررة على الأجور والمرتبات من العاملين بالمشروع الممول من تلك المنحة أي مساس بها حيث أن عبء أداء تلك الضريبة إنما يقع دائما على عاتق الملتزمين بها .

وكرد فجل لهذا طُلبت الأكاديمية البحث العلمي من الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة إعادة عرض الموضوع على الجمعية العمومية على أساس أن ما انتهت إليه

قطاعات الإنتاج والخدمات وتؤثر اقتصادياً واجتماعياً على التنمية .

(ب) توطيد التعاون بين القطاعات المنتجة والقطاعات المستخدمة للتكنولوجيا ، وذلك في مراحل التعرف على المشكلة ، وتحديد أبعادها ، ووضع أسلوب تناول العمل فيها ، ودور كل قطاع في ذلك .

(ج) تقديم الخبرات والمساعدات للقطاعات المستخدمة والمنتجة للتكنولوجيا حتى يتم التحديد الدقيق للمشاكل الرئيسية ، ووضع وتنفيذ مشروعات بحوث التنمية والاختبارات الميدانية المطلوبة التي تتيح التطبيق الصحيح للتكنولوجيا ، وبما يحقق المطالبات الاقتصادية والاجتماعية .

ثانياً : البرامج الرئيسية لمشروع « STC » :

تم تصميم مشروع التعاون العلمي والتكنولوجي بحيث يتضمن ثلاثة برامج رئيسية هي :

- ١ - برنامج البحوث القومية : وهو موجه لحل المشكلات القومية ذات الأولوية في التنمية ، ويعطى البرنامج أهمية خاصة لنقل التكنولوجيا الملائمة .
- ٢ - برنامج البحوث المحلية : وهو موجه لحل المشكلات ذات الصبغة المحلية أو الإقليمية ، والتي يتم تحديدها بالتعاون مع الجهات التنفيذية في المحافظات ، ويكون التركيز على نقل التكنولوجيا من جانب وتنمية القدرات والموارد البحثية من جانب آخر . وتقوم الجامعات المحلية بدور ريادي في التنفيذ وتدعم - عند الحاجة - بكفاءات من الجامعات المصرية الكبرى ومراكز البحوث القومية .

٣ - برنامج التكنولوجيا المتطورة : ويتناول مجالين هامين ، وذلك لخدمة التقدم الزراعي والصناعي ، وهما تكنولوجيا الحاسب الآلي والتكنولوجيا الحيوية .

وعلى ضوء البيانات والمعلومات والدراسات التي تم جمعها من الجهات المستفيدة قامت اللجنة التوجيهية لـ STC بإقرار مجالات الأولوية الخاصة بكل من البرامج الثلاثة ، وتحت موافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية على هذه المجالات وهي :

(١) البحوث القومية :

- مواد البناء .
- الصناعات التعدينية والكيميائية .
- تحسين التربة .

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية في مصر لخصخصة المرتبات

الجمعية العمومية في جلستها السابقة المشار إليها لا تتلق مع حكم المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وإيضاً مع قانون المنحة ومروطها . ولا زال الأمر لم يحسم بعد بين إغضاع العاملين المصريين بمشروع التعاون العلمي والتكنولوجي للضرورة على المرتبات وبين عدم إغضاعهم لها .

الفصل الثاني

وصف المشروع

« حقائق وبيانات »

يعرض هذا الفصل لبعض الحقائق والبيانات التي تم الحصول عليها عن مشروع التعاون العلمي والتكنولوجي ، والتي تختص بمشكلة البحث . وسيتم عرض هذه الحقائق والبيانات على النحو التالي : (١)

- ١ - التعريف بمشروع التعاون العلمي والتكنولوجي « STC » وأهدافه .
- ٢ - البرامج الرئيسية لمشروع « STC » .
- ٣ - الموارد المالية لمشروع « STC » .
- ٤ - كيف يدار مشروع « STC » .
- ٥ - بعض الشروط النمطية لمنحة المشروع
- ٦ - بعض الجوانب المالية التنفيذية لاتفاقية منحة المشروع .
- ٧ - إجراءات الدورة المالية لدفع مرتبات العاملين المصريين بالمشروع .
- ٨ - خلاصة وتلخيص أولية .

أولاً : التعريف بمشروع التعاون العلمي والتكنولوجي « STC » وأهدافه .

يقوم هذا المشروع بتمويل بحوث وتطوير تطبيقات هندسية يتحقق من خلالها :-

(١) استخدام تكنولوجيايات ملائمة للتغلب على مشاكل تواجه

(ب) البحوث المحلية :

- الصناعات الصغيرة .
- معالجة مياه الشرب والصرف الصحي .
- الأنظمة البيئية لاستخدام البحيرات .

(ج) التكنولوجيا المتطورة :

- ١ - تكنولوجيا الحاسب الآلي ويتضمن :
 - التحكم في العمليات الإنتاجية .
 - إدارة الإنتاج .
 - التصميم .

٢ - التكنولوجيا الحيوية وتتضمن :

- تطوير الزراعة في الأراضي نصف القاحلة .
- تكنولوجيا التخمير .

وتعتبر مجالات العمل السابقة بمثابة بداية .. يتم تحديثها في إطار نظام الاتصال الفني الذي تقوم به سفارتنا

ثالثاً : الموارد المالية لمشروع « STC » :

أصبح من المنطق عليه أن يستغرق تنفيذ مشروع «STC» ثلثي سنوات ينتهي في ٣٠ سبتمبر ١٩٩٥ ، وتقدر ميزانيته على النحو التالي

١ - منحة من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ضمن إطار تمويل مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية ويبلغ تمويل السنوات (١٩٨٧ - ١٩٩١) نحو ٣٦ مليون دولار على النحو التالي :

- السنة المالية ١٩٨٧ .. ٨,٠٤ مليون
- السنة المالية ١٩٨٩ .. ١٢,٠ مليون
- السنة المالية ١٩٩٠ .. ٥,٩٦ مليون
- السنة المالية ١٩٩١ .. ١٠ ملايين .

٢ - مشاركة من الحكومة المصرية (نقدية وعينية) بما يعادل ١٤,٤ مليون جنيه بالعملة المحلية طوال حياة المشروع .

٣ - مشاركة من الصناعة (نقدية أو عينية) لتدعيم مشروعات البحث والتطوير الهندسي RD&E . ولصعوبة الحصول على هذا التمويل فإنه يقدر بما يعادل ٠,٢٧ مليون دولار ، أو ٠,٨ مليون جنيه مصري فقط (٢) .

وعلى ذلك فإن المشاركة بالتمويل الوطني تكون ما يعادل ٧ ملايين دولار ، أي ما قيمته ١٥,٢ مليون جنيه .

وفيما يلي بعض الجوانب المالية التنفيذية لاتفاقية منحة المشروع :

١ - فيما يتعلق بالحصة المالية للوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

(أ) تنفيذاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشرطها تم فتح حساب خاص منفصل - عن الموازنة العامة

للدولة أو موازنات وحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاصة - ويدون فوائدها باسم مشروع التعاون العلمي والتكنولوجي بينك مصر والدولين بالعملة المحلية على أن يتم تنفيذ هذا الحساب أو بعبارة أخرى يتم الدفع مباشرة من حساب الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية إلى هذا الحساب الخاص بالمشروع ، والذي يصك له حسابات مستقلة توضح على وجه التحديد ما يتم صرفه من أموال الحكومة الأمريكية .

واستكمالاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، فإن فائض الحساب الخاص - في أي لحظة - لا يخلط بأي أموال مصرية ولا يدخل بصورة مباشرة أو غير مباشرة تحت حوزة الحكومة المصرية .

هذا الحساب الخاص بالمشروع وراقته (٢ / ٧٧٠٣٢٦٥٠٠) ، هو الذي يصرف منه رأساً ومباشرة كل مرتبات العاملين المصريين بالمشروع ، والذي أصبح الآن يرقم (٨ / ٧٩٩٠١ / ٨٦ / ٥) بهذا الاستمرار القوي وفقاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية أخيراً .

(ب) إن ما يتبقى من أموال في حساب المشروع باليكن عند نهاية مدته يرد المبلغ المتبقى إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، كذلك فإن أي فوائده أو إيرادات تحقق لصالح المبالغ الواردة في هذا الحساب تسدد مباشرة إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، كما أن ما يشتري من أموال المنحة يظل بالمشروع حتى إتمامه ولا تنتقل ملكيته إلى أكاديمية البحث العلمي إلا بموافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

(ج) إن المشروع - وفقاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشرطها - محظور عليه شراء احتياجاته من بعض البلاد ، وأيضاً يشتت عليه إجراء أي تعديل بين بنود ميزانيته إلا بموافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

٢ - وفيما يتعلق بالحصة المالية للحكومة المصرية .

تتضمن اتفاقية المشروع على إيداعها في حساب خاص لديوان عام أكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا بينك الاستثمار القومي وريم حسابه (جـ / ١ / ٧٧٤ - ٧١ / ٨١ / ٥) . ويتم السحب منه خلال بندين فقط . وفيما يلي بيان بندين البندين وعناصر كل منها على وجه التحديد .

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية في مصر لخصيصة المرتبات

(ب) دراسات وأبحاث - وهي فقط في إطار حوافز للسادة العاملين ببرنامج عام الأكاديمية ووزارة البحث العلمي ، ولا يتلقى من هذا البند إطلاقاً أى من العاملين بإدارة المشروع والمتعاقد معهم .

وفيما يلي ملخصاً لاعتمادات تكاليف الأنشطة حسب مصادر تمويلها :

(1) مستلزمات مثل ذلك : إصلاح تكييف - صيانة آلة فلأش - صيانة ماكينة تصوير - مكالمات تليفونية - شراء أدوات كتابية وورق تصوير - اشتراك جرائد .

إجمالي مساهمة الحكومة المصرية والصناعية بإلاف جنيه مصري	مشاركة الصناعة بإلاف جنيه مصري	مساهمة الحكومة المصرية بإلاف جنيه مصري		إجمالي منحة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بإلاف دولار أو ما يعادلها	البيان
		عينية	نقدية		
٤٧٠٠	٤٥٠	٢٧٥٠	٥٠٠	١٠٢٠٠	١ - برنامج البحوث القومية
٤٢٨٠	٢٥٠	٢٨٤٠	٢٩٠	٨٢٥٠	٢ - برنامج البحوث المحلية
٢٨٤٠	—	٢٤٠٠	٤٤٠	٥٩٠٠	٣ - برنامج التكنولوجيا المتطورة
٢٠٤٠	١٠٠	١٦٢٠	٢٢٠	١٠٥٠٠	١ - التكنولوجيا الحيوية
٢٠٠	—	٢٠٠	—	٢٢٥٠	ب - تكنولوجيا الحاسب الآلى
١٧٠	—	٨٠	٩٠	٢٥٠٠	٤ - الخدمات الإدارية المصرية
٨٧٠	—	٥٩٠	٢٦٠	٢٧٠٠	سكروترية المشروع
—	—	—	—	١٨٥٠	معدات وتجهيزات
—	—	—	—	—	٥ - خدمات المطبوعات
—	—	—	—	—	٦ - الشبكة القومية للمعلومات
١٥٢٠٠	٨٠٠	١٢٤٠٠	٢٠٠٠	٣٦٠٠٠	٦ - خدمات دعم لغى

المصدر :

Agency for International Development, Project Paper, Science and Technology Cooperation (263-0140-1), Washington, D.C., 20523, July 7, 1987.

وهذه تم تحديدها مؤقتاً في وصف كل مكون . وتكون المرحلة الأولى من المشروع هي تصميم للأنشطة التابعة لكل مكون وتمويل تكاليف بعض هذه الأنشطة الأساسية مثل شراء السلع والخدمات الفنية والبحوث والدعم المعطى للتدريب . وسيبدأ تنفيذ كل مكون بعد الموافقة على تصميمه وتمويله وذلك عن طريق التعديل في اتفاقية المنحة . وحددت اتفاقية المنحة

رابعاً - كيف يدار مشروع « S T C »

نصت اتفاقية منحة مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية وهي الاتفاقية الأساسية المكونة لمشروع « S T C » على أن يقوم بتنفيذ مكونات المشروع هيئات حكومية مختلفة ومراكز البحوث والجامعات المتخصصة في المجالات البحثية للمشروع

٣ - تنمية وتدريب الكوادر Training and Staff Development

تهدف هذه الإدارة بتحديد متطلبات التدريب وإيجاد فرص تدريبية للقائمين بالبحث والتطوير والتطبيقات الهندسية والتنظيم والإعداد والإشراف على الندوات والمختبرات Workshops الدورية وغير الدورية في مجالات مناقشة ومتابعة نتائج البحوث وأيضا الكشف عن المجالات والمشاكل البحثية .

٤ - الشؤون الإدارية Administrative

وتشمل الحسابات وخدمات التعاقد والميزانية وخدمات التوريد والمشتريات وخدمات المعلومات العلمية والفنية . هذا ويلاحظ قيام مجموعة من الخبراء الأمريكيين بتقديم بعض الخدمات الاستشارية لسكرتارية المشروع في مجالات نظم المعلومات والاتصال الفني وإدارة المنح التنافسية وتطوير الخدمات الإدارية وتنمية وتدريب الكوادر .

ومن الجدير بالذكر والتنويه أن سكرتارية مشروع «STC» لاتتبع فيه قواعد التوظيف الخاصة بالحكومة المصرية بالنسبة للعاملين به بدءا من المدير التنفيذي على النحو المشار إليه أو مديري الإدارات السابقة أو باقي العاملين بسكرتارية المشروع ولا يسرى على هذا المشروع قانون العاملين بالحكومة المصرية . كما أن موافقة مسئول الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بالقاهرة شرط لمرئان التعاقد ويعد موافقة رئيس أكاديمية البحث العلمي .

خلاصا : بعض الشروط النفعلية لمحة المشروع

نعرض فيما يلي لبعض الشروط التي وردت باتفاقية منحة مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية والتي تعتبر أساسا في كل من المشروعات الفرعية المكونة ومنها مشروع «STC» :

١ - تنفيذ المشروع (بند ب - ٢)

سيقوم المنوح بالآتي :

١ - تنفيذ المشروع أو العمل على تنفيذه بالدفعة والكفاءة الواجبة ، طبقا للأساليب الفنية والمالية والإدارية السليمة طبقا للمستندات والخطط والمواصفات والمقود والجداول أو غيرها من الترتيبات ، وإى تعديلات فيها توافق عليها الوكالة طبقا لهذه الاتفاقية .

النظام الإداري يتكون من لجنة إشراف على سياسة المشروع لضمان تحقيق أنشطة المشروع لأهداف مكناته ، وتتبع اللجنة سكرتارية فنية تشارك في مسئولية الأنشطة الفرعية المتعلقة بالتصميم والتنفيذ والإشراف واتخاذ قرارات التشغيل اليومية ، ويساعد هذه اللجنة استشاريون إذا اقتضى الأمر . وسيكون لكل مكون في هذا المشروع جهة تنفيذية مسئولة عن الإدارة والتنسيق لكل الأنشطة التابعة لهذا المكون .

ولقد نصت الاتفاقية إلى أنه لما كان مكون « العلم والتكنولوجيا » يحوث فستقوم أكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا بالتنسيق بين الجامعات ومراكز البحوث التابعة للأكاديمية .

وتنفذا لما تقدم أصبح مشروع «STC» وحدة ذات طابع خاص تتبع أكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا تنظيما ، أما الإشراف والرقابة والمتابعة الفنية والمالية فيتم ذلك بالمشاركة بين أكاديمية البحث العلمي والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

وتتمثل إدارة مشروع «STC» فيما يلي :

١ - اللجنة التوجيهية Steering Committee

ويرأس اللجنة وزير الدولة للبحث العلمي ويكون رئيس أكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا (ASRT) نائبا للرئيس وتقوم اللجنة (٢٠ عضوا) بوضع السياسات الخاصة بإدارة المشروع واعتماد العقود التي تتجاوز قيمتها ٢٥٠ ألف دولار .

٢ - سكرتارية المشروع Project Secretariat

وهي القطاع المسئول عن إدارة المشروع والإشراف على جميع أنشطته وأعماله ، ويرأس السكرتارية مدير تنفيذي مصري يختار على أساس المنافسة وبموافقة الوكالة الأمريكية

للتنمية الدولية . والمدير التنفيذي كل السلطات والمسئوليات الخاصة بالإدارة الفنية والأنشطة الإدارية اليومية للمشروع . وتكون سكرتارية مشروع «STC» من الإدارات التالية :

١ - الاتصال الفني Technical Liaison Office

تقوم هذه الإدارة بإنشاء قنوات اتصال بين الباحثين والمستفيدين النهائيين من البحوث المخطط إجراؤها . كما يقوم بنشر نتائج البحوث المتوصل إليها وتحديد المشكلات التي يتناولها المشروع بالدراسة في المستقبل .

٢ - البحث والتطوير والتطبيقات الهندسية RD&E

تقوم هذه الإدارة بمتابعة إعداد وتقديم مشروعات البحوث ومنح العقود والمنح ومراقبة ومتابعة الإنجاز وإنشاء علاقات بين المؤسسات المصرية والسكرتارية .

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بشروط التنمية الدولية في مصر لضريبة المرتبات

ب - توفير الموردين ذوى المؤهلات والخبرة وتدريبهم حيثما يكون ذلك مناسباً لصيانة وتشغيل المشروع ، وإدارة المشروع بطريقة تؤكد تحقق النجاح المستمر لأغراض المشروع . كما هو مطبق للنشاطات المستمرة .

٢ - استخدام السلع والخدمات (بند ب - ٣)

١ - سوف تخصص للمشروع حتى إتمامه أى موارد تمول من المنحة ما لم توافق الوكالة على خلاف ذلك كتابة ، وتستخدم بعد ذلك لتعزير الأهداف المرجوة من تنفيذ المشروع .
ب - فيما عدا ما قد توافق عليه الوكالة لا تستخدم السلع والخدمات الممولة من المنحة لتطوير أو مساعدة أى مشروع يتلقى معونة أجنبية أو نشاط مرتبط ، أو ممول عن طريق دولة غير واردة في الدليل رقم ٩٢٥ من كتاب اللائحة الجغرافية الخاص بالوكالة حسب ما هو معمول به وقت الاستخدام .

٣ - الضرائب (بند ب - ٤)

١ - تعفى هذه الاتفاقية والمنحة من أى ضريبة أو رسم مفروض طبقاً للقوانين السارية في إقليم الممنوح
ب - إذا حدث أن (١) أى متعاقد شاملاً أى هيئة استشارية وأى أفراد تابعين للتعاقد سيمولون من المنحة ، وأى ممتلكات أو عمليات مرتبطة بهذه التعاقدات ، و (٢) أى عملية شراء للسلع تمول من المنحة لا تعفى من الضرائب المفروضة أو التعريفات والرسوم وغيرها من الضرائب المفروضة في ظل القوانين السارية في إقليم المقرض ، فسيقوم المقرض كما هو وارد في خطابات تنفيذ المشروع بسداد أو إعادة سداد نفس المبالغ التي دفعت من أموال بخلاف تلك المتاحة في هذه المنحة .

سادساً : بعض الجوانب المالية التنفيذية لاتفاقية منحة المشروع

١ - تنفيذاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشروطها تم فتح حساب خاص منفصل - عن الموازنة العامة للدولة أو موازنات وحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاصة - ويدين فوائده باسم مشروع التعاون العلمى والتكنولوجي بينك مصر

فرع الدواوين بالعملة المحلية على أن يتم تنفيذ هذا الحساب أو بعبارة أخرى يتم الدفع مباشرة من حساب الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية إلى هذا الحساب الخاص بالمشروع والذي يمسك له حسابات مستقلة توضح على وجه التحديد ما يتم صرفه من أموال الحكومة الأمريكية .
واستكمالاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، فإن فائض الحساب الخاص - في أى لحظة - لا يحتفظ بأى أموال مصرية ولا يدخل بصورة مباشرة أو غير مباشرة تحت حوزة الحكومة المصرية .

هذا الحساب الخاص بالمشروع ورقمه (٢/٣٧٠١٣٦٥٠٠) هو الذى يصرف منه رأساً ومباشرة كل مرتبات العاملين المصريين بالمشروع ، والذي أصبح الآن برقم ٨/٢٩٩٠١٠٩-٥/٠٨٦ بيبك الاستثمار القومى وفقاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية أخيراً .

٢ - إن ما يتبقى من أموال في حساب المشروع بالبنك عند نهاية مدته يرد المبلغ المتبقى إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . كذلك فإن أى فوائد أو إيرادات تتحقق لصالح المبالغ الواردة في هذا الحساب تسدد مباشرة إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . كما أن ما يشتري من أموال المنحة يظل بالمشروع حتى إتمامه ولا تنتقل ملكيته إلى أكاديمية البحث العلمى إلا بموافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية

٣ - إن المشروع - وفقاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشروطها - محظور عليه شراء احتياجاته من بعض البلاد وأيضا يتمتع عليه إجراء أى تعديل بين بنود ميزانيته إلا بموافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

٤ - إن موافقة مسئول الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية عن المشروع بالقاهرة شرط لبدء صرف مرتبات المتعاقدين المصريين الجدد العاملين بالمشروع .

٥ - إن الإنفاق من حساب المشروع المذكور بالبنك والذي يكون مصدره الحكومة الأمريكية ممثلة في الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية خاضع لمراجعة حسابية من أفراد تابعين لهذه الوكالة . وأظهر التعامل المستمر معهم تتبعيهم للكودجرس الأمريكى .

سابعاً : إجراءات الدورة المالية لدفع مرتبات العاملين المصريين بالمشروع .

تنفيذاً لتعليمات الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية وشروطها تتبع الإجراءات التالية شهرياً عند صرف المرتبات للعاملين المصريين بالمشروع :

١ - طلب تنفيذية نقدية للحساب الخاص بالمشروع - المفتوح بيبك الاستثمار القومى حالياً وبك مصر فرع الدواوين

ج- مشاركة ٨, مليون جنيه من الصناعة - وهى غير إجبارية وغير ملزمة لكل الشركات المستفيدة من المشروع يقتصر إنفاقها في جوانب برامج البحوث . ولقد أظهر التنفيذ الفعّل على انحصارها في صورة خامات ومواد أولية وخدمات مرافق أساسية , مثل الكهرباء والمياه لخدمة المشروعات البحثية التى تستفيد بها هذه الشركات الصناعية من (STC) .

ومن الجدير بالذكر ان هذه الاعتمادات غير مختلطة في حساباتها بمعنى أن لكل مصدر تمويل , ولكل وجه إنفاق الحسابات الخاصة به دون تداخل .

وهناك ضوابط وقواعد منفصلة ومستقلة لاستخدام كل مصدر تمويل وتحديد أوجه إنفاقه :

١ - فلصرف مرتبات العاملين بسكرتارية (STC) يتعين تحرير استمارة خاصة بالسفارة الأمريكية بالقاهرة بطلب تغذية نقدية للحساب الخاص بالمشروع خصما من ميزانية الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . ثم تقوم السفارة الأمريكية بإصدار شيك بالبلغ المطلوب لمر STC يودع بحساب رقم (٥/٢٩٩٠١/٨) ببنك الاستثمار القومى . ويعد الإيداع والتحويل يتم صرف مرتبات العاملين .

ومن الجدير بالذكر أن لمحاسبي الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية حق المراجعة المالية لهذا الحساب وفقا لأسس وقواعد الاتفاقية .

٢ - ولصرف مبالغ من الحصة النقدية للحكومة المصرية ورقم حسابها (هـ - ٥/٢٩٩٠١/٢٧٤٠٧١/١) ببنك الاستثمار القومى تحدد لها عناصر المستلزمات مثل إصلاح وصيانة أجهزة واشتراكات جرائد وشراء أدوات كتابية وما إلى ذلك , وعناصر حوافز للعاملين بديوان عام أكاديمية البحث العلمى ووزارة البحث العلمى في إطار دراسات وأبحاث , ولا تصرف من هذا الحساب أى مبالغ للعاملين بسكرتارية المشروع .

٣ - وتجدر الإشارة إلى عدم سريان قواعد التوظيف

الخاص بالحكومة المصرية بالنسبة للعاملين بسكرتارية STC , ولا يسرى عليهم قانون العاملين بالحكومة المصرية ويتعين من حيث المبدأ موافقة وتوقيع كل من رئيس أكاديمية البحث العلمى وممثل الوكالة الأمريكية للتنمية على العقود الخاصة بعمل هؤلاء , حتى يتم صرف المرتبات المستحقة لهم .

سابقا - والذي يصرف منه المرتبات للعاملين المصريين بالمشروع . وهذا الطلب يحدد على نموذج خاص بالسفارة الأمريكية يقدم شهريا لمكتب الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

ب - تقوم السفارة الأمريكية بإصدار شيك بالبلغ المطلوب خصما من حسابها في : Bank : Commercial International (Egypt) Cairo , Egypt لمر مشروع التعاون العلمى والتكنولوجى .

بنك الاستثمار القومى .

حساب رقم ٨ / ٢٩٩٠١ / ٥٠٨٦ / ٥ .

أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا .

ج- يتم إيداع هذا الشيك ببنك الاستثمار القومى بالحساب المذكور من قبل المشروع , ويتم الصرف منه بعد التحصيل لمرتبات العاملين المصريين بالمشروع .

ثامنا : خلاصة ونتائج أولية :

وعلى ضوء ما تقدم من بيانات وحقائق خاصة بمشروع التعاون العلمى والتكنولوجى (STC) ومايرتبط به من اتفاقيات وقواعد منظمة للعمل يمكن الخروج بالنتائج الأولية التالية :

١ - يعتبر (STC) مشروعا علميا ذو طبيعة خاصة نشأ في إطار اتفاقية دولية بين الحكومة المصرية ممثلة في وزارة البحث العلمى المصرى والحكومة الأمريكية ممثلة في الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية . وقامت اللجنة التوجيهية للمشروع (وهى أعلى مستوى إدارى لـ STC) والتي يرأسها وزير البحث العلمى المصرى بإقرار مجالات الأولوية الخاصة بكل برامج البحوث (القومية والمحلية والتكنولوجيا المتطورة) وتمت موافقة الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية عليها .

٢ - وعن الكيفية التى يدار بها مشروع (STC) ماليا , فلقد بلغت اعتمادات تكاليف أنشطته حسب مصادر تمويلها على النحو التالى :

١ - منحة ٣٦ مليون دولار أو مايعادلها من الحكومة الأمريكية لتمويل الجوانب التالية - برامج البحوث (القومية والمحلية والتكنولوجيا المتطورة) بالإضافة إلى الخدمات الإدارية المصرية , وتتضمن سكرتارية الشروع والمعدات والتسهيلات) وأيضا خدمات المعلومات .

ب - مساهمة من الحكومة المصرية تبلغ ١٤,٤ مليون جنيه وتمثل في ١٢,٤ مليون جنيه في صورة عينية موجهة لمجالات الإنفاق السابقة بأكملها بالإضافة إلى ٢ مليون جنيه في صورة نقدية موجهة لنفس المجالات فيما عدا سكرتارية المشروع .

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية في مصر لضريبة المرتبات

الفصل الثالث

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروع STC للضريبة على المرتبات

يفرض هذا الفصل للنقاط التالية :

أولاً : الضريبة على المرتبات : نطاقها وشروط سريانها .
ثانياً : حالة اختلاط المبالغ التي تدفعها الحكومات الأجنبية مع مالية الحكومة المصرية .

ثالثاً : مدى التنازع والتضارب بين القوانين الحاكمة للإخضاع الضريبي لمرتبات العاملين المصريين .
رابعاً : موقف مصلحة الضرائب من بعض المشروعات المماثلة .

١ - في ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ .
٢ - في ظل القانون الحالي ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .
خلصاً : المعاملة الضريبية الواجب اتباعها بالنسبة لمرتبات العاملين المصريين بمشروع STC .

أولاً : الضريبة على المرتبات : نطاقها وشروط سريانها :

تنص المادة (١/٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أنه : تسرى الضريبة على :

١ - المرتبات وما في حكمها والمزايا والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لدى الحياة فيما عدا الحقوق التأمينية التي تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة إلى أي شخص ، سواء كان مقيماً في مصر أو في الخارج .

يتضح من هذا النص مايلي :

(١) أن المشرع الضريبي المصري - وفقاً للنص السابق - أخضع الإيرادات التي تدفعها الحكومة والهيئات العامة المصرية .. إلخ للضريبة بصرف النظر عن مكان إقامة الشخص المتلقى لهذه الإيرادات أو جنسيته أو نوع ومكان الخدمات التي حصل بمقتضاها على هذه الإيرادات . أي سواء كان الشخص مقيماً في مصر أو خارجها مصرياً أو أجنبياً .
(ب) يترتب على قصر سريان الضريبة بالنسبة لهذه الإيرادات التي تدفعها الحكومة المصرية وحدها عدم سريان هذه الضريبة على المبالغ التي تدفعها الحكومات الأجنبية حتى لو تم دفعها إلى مصري أو أجنبي مقيم في مصر ، وحتى لو كانت الأعمال أو الخدمات التي تدفع في مقابلها أديت في مصر .

ثانياً : حالة اختلاط المبالغ التي تدفعها الحكومات الأجنبية مع مالية الحكومة المصرية .

لم يتناول المشرع الضريبي بالنص الصريح في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ولا في القانون السابق رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مدى خضوع المرتبات للضريبة في الحالات التي تختلط فيها المبالغ التي تدفعها الحكومات الأجنبية مع مالية الحكومة والهيئات العامة المصرية ووحدات الحكم المحلي وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة .. إلخ ، الأمر الذي يترتب عليه إخضاع هذه الحالة للاجتهاد التحليلي .

يرى الباحث جواز إخضاع هذه الحالات لنص الفقرة (١) من المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - والمشار إليه - متى كان هذا الاختلاط واضحاً ويمكن الاستدلال على مدى اختلاط المبالغ التي تدفعها الحكومات الأجنبية مع مالية الحكومة .. إلخ من خلال تحليل الأموال التي تودع في الحساب الذي تصرف منه المرتبات والأجور من حيث شروط وعناصر الإيداع والسحب في ومن هذا الحساب . فإذا كان الإيداع في هذا الحساب من مصدرين : الحكومة الأجنبية والحكومة المصرية أصبح الاختلاط واضحاً والإخضاع الضريبي للمرتبات والأجور التي تصرف منه وجوبياً وصحیحاً . أما إذا كان الإيداع في هذا الحساب الذي تدفع منه المرتبات والأجور من مصدر واحد هو الحكومة الأجنبية وكانت المرتبات والأجور تدفع منه فقط أصبح الاختلاط متعديماً والمفهوم العكسي لنص المادة (١/٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ واجب التطبيق بمعنى عدم خضوع هذه المرتبات والأجور للضريبة المنصوص عليها .

ثالثاً : مدى التنازع والتضارب بين القوانين الحاكمة للإخضاع الضريبي لمرتبات العاملين المصريين .

جاء في صدر القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إلغاء العمل ببعض القوانين وضعها القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأكمله والقانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية فيما عدا بعض المواد ، ومنها المادة رقم (٢٩) التي تنص على « لا يجوز بعد صدور القانون النص على أية إعفاءات ضريبية للعاملين المصريين في المشروعات التي يتم إنشاؤها مستقبلاً في جمهورية مصر العربية بمقتضى اتفاقيات دولية ، أو عند تجديد الاتفاقات القائمة منها » .

وفي نفس الوقت نجد المادة (١٥١) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على أنه « لا تُلغى أحكام هذه القوانين بما هو مقرر من إعفاءات ضريبية بمقتضى قوانين أخرى » . والمستفاد من هذه المادة التي استحدثت في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أنها تقر مبدأ عاماً ينطبق على الإعفاءات التي ترد في قوانين أخرى طالما لم يتم إلغاء هذه الإعفاءات بنص قانوني .

ومن جهة أخرى فلقد جاء بالشروط المتعلقة بمنحة مشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية فيما يتعلق بالضرائب وعلى نحو ما جاء بيئت ب - ٤ بإلغاء هذه الاتفاقية والمنحة التي وقعت بين جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية بتاريخ ١٩٨٦/٣/٢١ وصدر بشأنها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٦ ووافق عليها مجلس الشعب بجلسته المنعقدة في ١٩٨٦/١٢/١٣ من أي ضريبة أو رسم مفروض .

إن ما سبق يثير جدلاً ونقاشاً حول مدى ما يمثله ذلك من تعارض وتنازع بين القوانين ، السؤال الذي يفرض نفسه هو ما هو القانون الواجب العمل به ؟ وبمعياره أخرى نحن أمام مشكلة اختيار القانون أو مشكلة تحديد ضوابط الإسناد التي

يجب العمل بها ويكون الأكثر مناسبة وعلامة .

ويرى الباحث أن الاستناد إلى المادة (٢٩) من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والمستبقاه في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتي تنص على أنه لا يجوز بعد صدور القانون ٤٦ لسنة ٧٨ النص على أنه إعفاءات ضريبية للعاملين المصريين للمشروعات التي يتم إنشاؤها مستقبلاً في جمهورية مصر العربية بمقتضى اتفاقيات دولية ، أو عند تجديد الاتفاقيات القائمة منها لا محل لتطبيقها هنا في هذه الحالة استناداً إلى :

١ - من الناحية الموضوعية لو كانت نية المشرع هي إخضاع مثل هذه الإيرادات للضريبة لجاء النص صراحة في المادة (١/٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على سريان هذه الضريبة على المبالغ التي تدفعها الحكومة الأجنبية ، بالإضافة إلى النص الأساسي للمادة المشار إليها .

٢ - إذا اعتبر البعض ملجأ بالنصوص القانونية السالبة والمشار إليها نوعاً من تضارب أو تنازع القوانين ، وأصبحت المشكلة إيجاد القانون الواجب التطبيق فإنه يجب الأخذ بالقانون الأحدث كما يمكن الاسترشاد بالقواعد القانونية المنظمة لذلك ، ونذكر منها على سبيل المثال مايلي :

(١) تنص المادة (٢) من القانون المدني في مصر على مايلي :

(لا يجوز إلغاء نص تشريعي إلا بتشريع لاحق ينص صراحة على هذا الإلغاء ، أو يشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم ، أو ينظم من جديد الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع) .

ولما كانت المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لاحقة في موضعها للمادة (٢٩) من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، حيث جاءت في مقدمة النص القانوني ، فإن المادة الواجب العمل بها هي المادة اللاحقة وهي المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، واستناداً إلى القاعدة القانونية العامة وهي تفسير الشك لصالح الممول .

(ب) كما تنص المادة ١٩٨ من القانون المدني أيضاً على مايلي :

« الالتزامات التي تنشأ مباشرة عن القانون وبهذه تسرى عليها النصوص القانونية التي أنشأتها » .

رابعاً : موقف مصلحة الضرائب من بعض المشروعات المماثلة :

نعرض فيما يلي لبعض الحالات العملية المماثلة لمشروع STC والتي حددت فيها مصلحة الضرائب موقفها من حيث مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين للضريبة على المرتبات والأجور .

١ - في ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وهو القانون الذي ظل معمولاً به حتى صدور القانون الحالي ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، (١) حالة برنامج التخطيط والتكنولوجيا :

تم توقيع عقد بين جامعة القاهرة وممثل جامعة ماساتشوستس للتكنولوجيا بالولايات المتحدة الأمريكية بشأن إنشاء برنامج مشترك للبحوث العلمية والتكنولوجية باسم برنامج التخطيط والتكنولوجيا وإنشاء مكتب اتصال لهذا الغرض لتحقيق التنسيق بين الجامعتين فيما يتعلق بشأن تنفيذ هذا البرنامج الذي يتضمن عدداً من الأبحاث الهندسية والتكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية ومجالات مختلفة

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بخزونات التنمية الدولية فى مصر لضريبة المرتبات

ومتمدة تم المجتمع المصرى ومشاكله الحالية . وتقوم وكالة المعونة الأمريكية بشموله دون أى مصدر آخر . ويتم الدفع مباشرة من حساب وكالة المعونة الأمريكية إلى الحساب الخاص الذى أنشئ خصيصا لهذا البرنامج فى بنك تشاس مانهاتن بالقاهرة . وأن الموارد المخصصة لهذا التمويل سوف يتم تمويلها من حساب لوكالة المعونة . الأمريكية ببنك تشاس مانهاتن بباريس إلى الحساب الخاص بهذا البرنامج فى بنك تشاس مانهاتن بالقاهرة .

ولقد جاء كتاب وزير المالية رقم ٧٧/٥ - ٢٧٢ لدى مكتب الاتصال للبرنامج ٧٧/٥/٢٢ بالنص الصريح التالى ردا على استفسارات إدارة البرنامج . « بالنسبة للمعاملة الضريبية لمرتبات الرعايا الأمريكيين فى القاهرة ومدير مكتب الاتصال وأساتذة الجامعة الذين يعملون بالبرنامج ومعاملة الموظفين والإداريين من المصريين ، فترى مصلحة الضرائب أن هذه الموضوع يحكمه نص المادة (٦١) من القانون ١٤ لسنة ١٩٦٩ ولمخصصا أنه إذا كان الصرف من خزينة حكومية أجنبية فإنه طبقا للمفهوم العكس لهذه المادة فإنه تطبق المبالغ التى تصرف من هذه الخزينة من الضريبة على المرتبات والأجور .. إلخ .

أما المبالغ التى تدفع من خزينة الحكومة المصرية أو أى خزينة خاصة لعمل يؤدى فى مصر أو للمقيم فى مصر فإنها تخضع للضريبة على المرتبات والأجور .

ولهذا فإن المبالغ التى تصرف من حساب وكالة المعونة الأمريكية بواسطة حساب هذه الوكالة فى بنك تشاس مانهاتن بالقاهرة والمفتوح خصيصا لبرنامج التخطيط والتكنولوجيا بجامعة القاهرة لاتخضع للضريبة على المرتبات والأجور ، سواء صرف هذه المبالغ لأجانب أو المصريين باعتبار أن الصرف تم من خزينة حكومة أجنبية .

أما المبالغ التى تصرف من أى مصدر آخر خلاف هذا الحساب ، أو من مبالغ مختلطة بين مصدر حكومى خارجى ومصدر مصرى تخضع للضريبة على المرتبات والأجور فى مصر طبقا لنص المادة .

(ب) حالة مشروع استرشادى بسجل الضعف البصرى للجمهورية العربية المتحدة :

ورد للسيد الأستاذ الدكتور / مدير جامعة الاسكندرية من السيد مدير عام الضرائب على الإيرادات (ملف عمومى

١/١١ ج ٢ رقم القيد ٢٧٧٨ التاريخ ٢٢/٤/١٩٦٧) . الإفادة التالية عن مدى خضوع مصروفات مشروع استرشادى لسجل الضعف البصرى بالجمهورية العربية المتحدة بالنسبة لما يصرف المشروع على المرتبات والأجور والمكافآت لضريبة كسب العمل وضريبة الإيراد العام بأن رأى المصلحة قد استقر على إعطاء المرتبات والأجور والمكافآت التى يتقاضاها العاملون بالمشروع المذكور من الخضوع للضريبة على كسب العمل والدفع . وبالتالي للضريبة العامة على الإيراد طالما أن العاملين بالمشروع يتقاضون مرتباتهم فى حدود المبالغ المحددة من الحكومة الأمريكية لهذا المشروع . وطالما يتقاضونها من أموال الحكومة الأمريكية ، وهى خزانة عامة أمريكية ، وذلك عملاً بالخلفاء لأحكام المادة ٦١ من قانون ١٤ لسنة ١٩٦٩ .

٢ - فى ظل القانون الحالى ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .. (١) حالة وحدة الأبحاث الطبية للبحرية الأمريكية « النامرو ٣ » ..

صدر الكتاب الدورى رقم ٣٧ لسنة ١٩٨٨ للإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية بمصلحة الضرائب بشأن مدى خضوع مرتبات موظفى وحدة الأبحاث الطبية للبحرية الأمريكية « النامرو ٣ » ، للضريبة على المرتبات والأجور ، وبالتالي للضريبة العامة على الدخل . واستقرار رأى المصلحة بعدم خضوع هذه المرتبات للضريبة على المرتبات والأجور ، وبالتالي للضريبة العامة على الدخل استناداً إلى :

١ - وحدة الأبحاث الطبية للبحرية الأمريكية « النامرو ٣ » بالقاهرة . وهى هيئة حكومية أمريكية وكافة مواردها المالية ترد إليها بالكامل مباشرة من خزانة الولايات المتحدة الأمريكية ، وأن كافة المدفوعات من هذه الاعتمادات بما فيها أجور العاملين تدفع بأمر من مدير الوحدة الطبية ، وهو أحد رجال حكومة الولايات المتحدة الأمريكية الرسميين ، ولا تحتفظ أموالها بأموال خاصة أو أموال حكومة جمهورية مصر العربية .

٢ - إن العقود المبرمة بخصوص استئجار أماكن الوحدة والصادر بها القرارات الوزارية رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٥ بتاريخ ١١/١/١٩٧٥ ، رقم ٤٢٥ لسنة ١٩٨٠ بتاريخ ٢٢/٤/١٩٨٠ اعتبرت أن المؤجر هو حكومة جمهورية مصر العربية ، وأن المستأجر هو حكومة الولايات المتحدة الأمريكية .

٣ - إن شروط الاتفاق الخاص بإنشاء وتشغيل المعهد المبرم بين وزارة الصحة العمومية المصرية ووحدة الأبحاث الطبية للبحرية الأمريكية « النامرو ٣ » ، يخلو من أى نص يبرر الإخضاع .

٤ - طبقاً لمفهوم المخالفة للمادة ٥٥ بند (١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لا تسرى الضريبة على المرتبات والأجور بالنسبة لما يصرفه هؤلاء العاملون من مرتبات وأجور في جمهورية مصر العربية لأنها صادرة من خزينة حكومة أجنبية ، ومن ثم الضريبة العامة على الدخل .

(ب) العاملون بالمراكز الثقافية الفرنسية في مصر .

صدرت التعليمات التفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٩١ من الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية (ملف ٩/١/٤/٢٧٨) حسماً للخلاف بصدد مدى خضوع العاملين بالمراكز الثقافية الفرنسية في مصر سواء كانوا مصريين أو فرنسيين للضريبة على الأجور والمرتبات وإته بعض الموضوع على الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة انتهت بجلستها المنعقدة بتاريخ ١١/٧/١٩٩٠ إلى عدم خضوع مرتبات العاملين بالمراكز الثقافية الفرنسية بمصر للضريبة على المرتبات .. تأسيساً على أن الفقرة الأولى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وقد قضت بمرتين ضريبة المرتبات على المرتبات والأجور التي تدفعها الحكومة المصرية ، ووحدات الحكم والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة ، فإن ما يترتب على ذلك أن المرتبات التي تدفعها حكومات أو هيئات أجنبية نظير عمل يؤدي بمصر لا تخضع لهذه الضريبة .

ولقد انتهت الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية إلى أن جميع مرتبات العاملين بهذه المراكز لا تخضع للضريبة على المرتبات في مصر باعتبار أنها إيرادات تدفعها إحدى الحكومات الأجنبية نظير عمل يؤدي في مصر .

وقد رأت مصلحة الضرائب الأخذ بما انتهت إليه هذه الفتوى ونتوجه للنظر إلى ضرورة مراعاة تنفيذ ذلك بكل دقة .

خامساً : المعاملة الضريبية الواجب اتباعها بالنسبة لمرتبات العاملين المصريين بمشروع « STC » .

بعد التحليل السابق وحالات المثل التي تم عرضها ، والاسس القانونية التي يقوم عليها عدم خضوع مرتبات العاملين المصريين بهذه المشروعات لضريبة المرتبات والأجور ، ويعد أن بات واضحاً من عرض وتحليل بعض اساسيات مشروع « STC » أن المبالغ المنصرفة للعاملين المصريين بسكرتاريته تأتي مباشرة من الحكومة الأمريكية - معجلة في

السفارة الامريكية إلى الوكالة الامريكية للتنمية الدولية - وتودع في حساب خاص مفتوح ومنفصل عن حساب الحكومة المصرية ، ولا تختلط فيه - على الإطلاق - بأى أموال تأتي من خزينة الحكومة المصرية . وبعبارة موجزة أن مصدر هذه المبالغ يأتي من خلال حكومة أجنبية بعيداً عن اليباب الأول من الموازنة العامة للدولة ، الأمر الذي يجعل هذه المبالغ لا تخضع - من حيث المبدأ - للضريبة على المرتبات طبقاً لنص القانون الحالي ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، أو السابق ١٤ لسنة ١٩٢٩ ، وبعبارة أخرى يصبح من الواجب تطبيق المفهوم العكسي لنص المادة (١/٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بحدس سريان هذه الضريبة على العاملين STC ، ولقد لوحظ أنه رغم مشاركة الحكومة المصرية بمبلغ ١٤,٢ مليون جنيه بما فيها التكاليف على أساس ١٢,٤ مليون جنيه عينية ، و٢ مليون جنيه نقدية . إلا أن مبلغ المشاركة يودع في حساب خاص بديوان عام أكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا ببنك الاستثمار القومي . ويتم السحب منه خلال بشدين فقط هما المستلزمات ، والدراسات والأبحاث ، ولا ، ولم يتقاضى من هذين البندين إطلاقاً أى من العاملين بإدارة المشروع المتعاقد معهم ، في حين أن الحساب الذي يتم السحب منه لصرف مرتبات العاملين حساب آخر غير مغطى بالصواب السابق ، ويتم الإيداع فيه من المبالغ التي تأتي مباشرة من حساب الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية USAID .

هذا بالإضافة إلى عدم خضوع العاملين المصريين بسكرتارية مشروع STC لقواعد التوظيف الخاصة بالحكومة المصرية وضرورة موافقة مسئول الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية على عقود العمل المبرمة مع هؤلاء العاملين ، وكذلك فإن من حق الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية مراجعة هذا الحساب للتأكد من مدى الالتزام بقواعد الصرف المطلق عليها .

الخلاصة ونتائج الدراسة

تحدد هدف الدراسة في التوصل إلى مدى خضوع العاملين المصريين بسكرتارية مشروع التعاون العلمي والتكنولوجي للضريبة عن المرتبات التي مازالت موضع جدال ونقاش بين ثلاثة أطراف هي : أكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا ، ومصلحة الضرائب ، ومجلس الدولة (الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع) . وبهذا يمكن أن تسهم هذه الدراسة - بما تستصل إليه من نتائج - في إلقاء الضوء على المعاملة الضريبية الواجب اتباعها مع المشروعات الدولية القائمة في مصر أو التي ستقام مستقبلاً .

مدى خضوع مرتبات العاملين المصريين بمشروعات التنمية الدولية في مصر لضريبة المرتبات

ومن المعلوم أن مشروع التعاون العلمي والتكنولوجي « STC » هو مشروع بحثي يمثل ثمرة تعاون بين أكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، بموجب اتفاقية دولية بين حكومتى جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية ، وصدر بشأنها القرارات الجمهورية رقم ٤١٤ فى سنة ١٩٨٦ ، ورقم ٢٠١ لسنة ١٩٨٨ .

ولقد اتجه رأى أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا إلى ضرورة إعفاءات المرتبات والأجور التى يتقاضاها العاملون المصريين لسكرتارية المشروع من الخضوع لضريبة المرتبات وفقاً لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ استناداً إلى مايلي :-

١ - إن مرتبات هؤلاء العاملين تصرف لهم من المبالغ الواردة من خزينة الحكومة الأمريكية والمودعة في حساب خاص مستقل وغير مختلط بأية اعتمادات من موازنة الحكومة المصرية . وبالتالي فإن ما يجب سريانه هو المفهوم المخالف لنص المادة (٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، فلا خضوع لضريبة المرتبات باعتبارها صادرة من خزائنة الحكومات الأجنبية .

٢ - حالات المثل التى سارت عليها مصلحة الضرائب في ضوء المادة (٦١) من القانون (١٤) لسنة ١٩٦٩ مثل برنامج التخطيط والتكنولوجيا بجامعة القاهرة ومشروع استرشادى لسجل الضعف البصرى بجامعة الاسكندرية . وأن المادة (٥٥) من القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ هى المناظرة للمادة (٦١) من القانون (١٤) لسنة ١٩٣٩ .

أما رأى مصلحة الضرائب فقد جاء معاكساً ورافضاً لمطلب أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجى مستنداً إلى المادة رقم (٦٩) من القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، والمستبقة في القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ التى تنص على أنه لا يجوز بعدد دور القانون (٤٦ لسنة ١٩٧٨) النص على أية إعفاءات ضريبية للعاملين المصريين في المشروعات التى تتم إنشائها مستقبلاً في جمهورية مصر العربية بمقتضى اتفاقيات دولية أو عند تجديد الاتفاقيات القائمة منها .

وبالنسبة لرأى الجمعية العمومية للفتوى والتشريع بمجلس

الدولة فقد اتجه إلى تأكيد رأى مصلحة الضرائب استناداً إلى أن اتفاقية المشروع التعاونى العلمى والتكنولوجى ، قد أبرمت وفقاً لشروط وقيود محددة ، وأن الحكومة المصرية قد قبلت هذه الاتفاقية بشروطها ، وتم التصديق عليها من قبل مجلس الشعب ، ومن ثم فإن المبلغ المقدم من الجهة الأمريكية المولة يعتبر بمثابة المنحة المشروطة ، ويصبح في حدود ما يتم صرفه حقاً خالصاً للحكومة المصرية ، وأن العاملين بالمشروع يؤدون أعمالهم لمصلحة أكاديمية البحث العلمى والتكنولوجيا ، ولا تربطهم أى علاقة تعاقدية بالجهة المولة . ومن ثم ما يتقاضونه من مرتبات يعتبر مدفوعاً من الحكومة المصرية ، ويخضع بالتالى للضريبة على المرتبات ، ولا يغير من ذلك أن ملحق الشروط التعميلية قد نص في بند (ب - ٤) على إعفاء الاتفاقية والمنحة من أية ضريبة أو رسم مفروض طبقاً للقوانين السارية في إقليم المنوح .

وكرد فعل طلبت أكاديمية البحث العلمى من الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة إعادة عرض الموضوع ، ومازال الأمر لم يحسم بعد بين إخضاع العاملين المصريين بالمشروع للضريبة ، وبين عدم إخضاعهم لها .

ولقد اتجهت الدراسة إلى عرض بعض الحقائق والبيانات الخاصة بمشروع التعاون العلمى والتكنولوجى خاصة موارده المالية ومصادرها ، وكيفية إدارتها . كذلك بعض الجوانب المالية التنفيذية لاتفاقية منحة المشروع ، وكذلك إجراءات الدورة المالية لدفع أو لصرف مرتبات العاملين المصريين بسكرتارية المشروع . وهى جوانب في غاية الأهمية في رأى الباحث ، لم تعرضها كتابات أو ردود أكاديمية البحث العلمى لكل من مصلحة الضرائب ومجلس الدولة على نحو تفصيلي منظم ومدعم بالاستدات .

ولقد خلصت الدراسة على ضوء هذا العرض والتحليل واستناداً إلى مايلي :

- ١ - نطاق وشروط سريان الضريبة على المرتبات وفقاً للتشريع الضريبي المعمول به (القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .
- ٢ - مدى استقطاب المبالغ التى تدفعها الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية مع المبالغ التى تدفعها الحكومة المصرية في الحساب الذى يصرف منه مرتبات العاملين المصريين بسكرتارية المشروع ، والمعاملة الضريبة الواجبة في تلك الظروف .
- ٣ - مدى التنازع والتضارب بين القوانين الحاكمة للإخضاع الضريبي لمرتبات العاملين المصريين بصفة عامة .
- ٤ - موقف مصلحة الضرائب من بعض المشروعات المثلثة في

الامر الذي يجعل هذه المبالغ لا تخضع - من حيث المبدأ - للضريبة على المرتبات طبقاً لنص القانون الحالي (١٥٧) لسنة ١٩٨١ ، لو السابق (١٤) لسنة ١٩٣٩ . وبعبارة أخرى يصبح من الواجب تطبيق المفهوم العكسي لنص المادة (١/٥٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعدم سريان هذه الضريبة على العاملين المصريين بـ « STC » . ومعاً يؤكد هذه النتيجة مايلى .

١ - إن مزاوله العاملين المصريين لعملهم في المشروع مرتبط بوجود علاقة ارتباطية مع كل من أكاديمية البحث العلمي والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية في أن واحد بمعنى ضرورة موافقة واعتماد الجهتين معاً لهذا التعامل مع الإحاطة بعدم سريان قواعد التوظيف الخاصة بالحكومة المصرية .

٢ - إن الأموال التي تنفقه سكرتارية المشروع والتي تأتي من الحكومة الأمريكية تخضع للمراجعة الحسابية من قبل الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية .

قال القانون الحالي (١٥٧) لسنة ١٩٨١ ، والقانون السابق (١٤) لسنة ١٩٣٩ . والأساس والتبريرات القانونية التي تلم عليها عدم إخضاع مرتبات العاملين المصريين بهذه المشروعات لضريبة المرتبات والأجور .

ويعد أن بات واضحاً من عرض وتحليل بعض أساسيات مشروع « STC » أن المبالغ المنصرفة للعاملين المصريين بسكرتاريته تأتي مباشرة من الحكومة الأمريكية . ممثلة في السفارة الأمريكية إلى الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ، وتدفع في حساب خاص مفتوح ومنفصل عن حساب الحكومة المصرية . ولا تختلط فيه - على الإطلاق - بأى أموال تأتي من خزائن الحكومة المصرية .

وبعبارة موجزة وضع أن مصدر هذه المبالغ يأتي من خلال حكومة أجنبية بعيداً عن الباب الأول من الموازنة العامة للدولة .

المواضع

كلية التجارة للبحوث العلمية . جامعة الاسكندرية عدد خاص ١٩٧٩

(٥) كتاب مصلحة الضرائب رقم ٢٣٥٩ بتاريخ ٢٩/١٩٨٩/٤ ملف (٩٢/٢١٤/٢٢٨)

(٦) كتاب مصلحة الضرائب رقم ٤٢٨ بتاريخ ٢٨/١٩٨٩/٥ الملف السابق (٩٢/٢١٤/٢٢٨)

(٧) كتاب مجلس الدولة رقم ٤٩٠ بتاريخ ١٢/٥/١٩٩٠ ملف (٢٩٩/٢/٣٧)

(٨) تعتمد كتابة هذا الجزء على الأفكار الأساسية الواردة في المرجع السابق ، Agency For International Development, Project Paper,

وكذلك محاضر اللجان التحضيرية للمشروع بوزارة البحث العلمي وتقارير الأعمال بسكرتارية المشروع وملفات العمل به .

(٩) أثبت التنفيذ الفعلي للمشروعات البحثية أن هذه المشاركة ليست إلزامية على الشركات الصناعية المستفيدة .

(1) Agency For International Development, project paper Amendment 1, Egypt : Science and Technology Cooperation (263-0140-1), Washington, D.C. 20523, July 7, 1987.

(٢) قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٦ الجريدة الرسمية العدد ٦ في ٥ فبراير ١٩٨٧ اتفاقية منحة بين جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية لمشروع العلم والتكنولوجيا من أجل التنمية بتاريخ ٣١/٣/١٩٨٦ .

(٣) تجاوز تمويل هذه المشروعات ١٢ بلوين دولار حتى عام ١٩٨٧ ، ومازال عدد هذه المشروعات ومبالغ تمويلها يزداد سنوياً

راجع

Agency For International Development, Department Of State, « Status Report, United States Economic Assistance To Egypt, » Washington, D.c. 20523,

(٤) محمد طه بدوى « منهج البحث العلمي . وإجراءاته ومستوياته » مدخل إلى دراسة تقنيات البحث الاقتصادى ، مجلة

References

- Bell, D., *Work and its Discontent*, New York : League for Industrial Democracy, 1970 .
- Bottomore, T.B., *Karl Marx : Early Writings*, New York : McGraw-Hill, 1963 .
- Dr Grazia, S., *Of Time, Work and Leisure*, New York : Twentieth Century Fund, 1962 .
- Fromm, E., *Marx's Concepts of Man*, New York : Ungar, 1966 .
- Fromm, E., *The Revolution of Hope*, New York : Bantam, 1968 .
- Galbraith, J. K., *The New Industrial State*, Boston : Houghton-Mifflin, 1967 .
- Gintis, H., Alienation in Capitalist Society, in D. Edwards et al (Eds), *The Capitalist System*, Englewood-Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1972 .
- Goodenough, W., *Cooperation in Change*, New York : Russell Sage, 1963 .
- Gooding, J., *The Job Revolution*, New York : Walker, 1972 .
- Goodman, P., *People or Personnel*, New York : Vintage, 1958 .
- Green, R.W., *Protestantism and Capitalism* Boston : Heath, 1959 .
- Hahn, R.A., Understanding Beliefs : An Essay on the Methodology of the Statement and Analysis of Belief Systems, *Current Anthropology*, 1973, 14, 210-222 .
- Hampden-Turner, C., *Radical Man*. Cambridge : Schenkman, 1970 .
- Israel, J., *Alienation From Marx to Modern Sociology*, Hopuston : Allyn & Bacon, 1971 .
- Likert, R., The Method of Constructing an Attitude Scale, in Readings in Attitude Theory and Measurement, New York : Wiley, 1967 .
- Maslow, A. H., *Motivation and Personality*, New York : Harper, 1970 .
- Meszaros, L., *Marx's Theory of Alienation*, New York : Harper, 1970 .
- Mills, C.W., *White Collar*, New York : Oxford, 1951 .
- Mills, T., Human Resources - Why the New Concern ? *Harvard Business Review*, March-April, 1975, 120-134 .
- Mitchell, J., The Situation of Women, *The Capitalist System*. Englewood - Cliffs, N.J Prentice-Hall, 1972 .
- Morse, N.C & Weiss R.S., The Function and Meaning of Work and the Job, *American Sociological Review*, 1955, 20, 191-198 .
- Packard, V., *The Pyramid Climbers*, New York : McGraw-Hill, 1962 .
- Poor, R. *4 Days and 40 Hours : Reporting a Revolution in Work and Leisure*, Cambridge, England : Bursk & Poor, 1970 .
- Rokeach, M., *The Open and the Closed Mind*, New York : Basic Books, 1960 .
- Rokeach, M., *Beliefs, Attitudes and Values*, San Francisco : Jossey-Bass, 1969 .
- Sheppard, H.L., & Herrick, N. Q., *Where Have All the Robots Gone ?*. New York : Free Press, 1972 .
- Tawney, R. H., *Religion and the Rise of Capitalism*, New York : Harcourt, Brace & World, 1976 .
- Weber, M., *The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism*, New York : Scribneres, 1958 .
- Whyte, W.H., *The Organization Man*, New York : Simon & Schuster, 1956 .



Orientation

	Social Science		Science		Undecided		F-test	P
	Mean	SD	Mean	SD	Mean	SD		
Work Ethic	1.75	0.35	1.75	0.31	1.69	0.27	0.318	0.728
Leisure Ethic	1.49	0.36	1.58	0.37	1.54	0.37	1.050	0.352
Humanistic Belief System	2.80	0.27	2.83	0.22	1.84	0.22	0.268	0.765
Marxist Belief System	1.61	0.27	1.58	0.32	1.52	0.33	1.077	0.343
Organizational Belief System	2.23	0.31	2.16	0.35	2.21	0.31	0.518	0.596

(P is at confidence level of 95%)

Table 3 compares the mean and standard deviation of the five categories :

Table 3 : Sample Mean Scores

Work Belief	Mean	St. D	Coeff.*
Work Ethic	1.74	0.33	18.90%
Leisure Ethic	1.51	0.37	24.50%
Humanistic Belief System	2.81	0.26	9.25%
Marxist Belief System	1.59	0.29	18.23%
Organizational Belief System	2.21	0.32	14.22%

* Coeff is the coefficient of differentiation

This research was primarily designed to explore into the work beliefs of future managers and whether there exists a difference among sex, level of education and orientation towards work beliefs. While the sample being used as a convenient sample rather than a random sample of all future managers, any generalizations should be considered incomplete and biased. The results would be more indicative of future foreign companies managers rather than future managers in Egypt, with the assumption that the sample used might be more representative of the latter rather than the former. The results indicate no significant difference among sex, level of education and orientation in the five categories, as is already indicated in table 2. This result may be due to

the homogeneity between the respondents. However, there seems to be a difference in the orientation of the respondents towards the five categories of belief. As indicated in table 3, there exists a stronger agreement towards humanistic and organizational belief system, with a sample mean of 2.81 and 2.21 respectively, thus demonstrating that the work place is more important to the individual than the actual output of the work process. The results also emphasize the belief that conformity and adaptability to group norm is crucial for one's success in the organization. Additional research is needed to improve our understanding and reach clearer conclusions about work beliefs and its impact on performance of organizations.

Statement	Factor Loading		
	1st	2nd	3rd
16. Success means having ample time to pursue leisure activities.	.30	-.43	.67
20. The present trend towards a shorter work week is to be encouraged .	.51	.56	-.02
21. Leisure time activities are more interesting than work.	.66	.05	.23
23. Work takes too much of our time leaving little time to relax .	.16	.82	.15
35. More leisure time is good for people.	.76	-.05	-.02
43. The trend towards more leisure is not a good thing.	.76	-.15	-.24

For the work ethic, factor 1 loaded the highest on statement 7 and statement 30 by 0.74 and 0.58 respectively. A closer look at these statements reveals that they emphasize the independence of an individual as an indication of work ethic. The lowest scores on statements 1 and 11 (0.39 and 0.28 respectively) reflect the issue of working hard as component of the work ethic .

In the HBS category, factor 1 loaded highest in items 32 and item 40 with a load of 0.71 and 0.70 respectively. These items emphasize the satisfaction element, that the work should be providing meaningful experience to any individual .

Finally, factor 1 loaded highly on statement 25 and 31 in the OBS with a load of 0.69 and 0.77. These items indicate the importance of the group in any organization .

Table 2 reveals a comparison of mean and standard deviation of the weighted subcategories of HBS, MBS, WE, LE, OBS among sex, educational level and orientation :

Table 2 :

	Sex				F-test	P
	Male		Female			
	Mean	Sd	Mean	Sd.		
Work Ethic	1.70	0.30	1.77	0.35	1.919	0.168
Leisure Ethic	1.50	0.36	1.51	0.37	0.026	0.872
Humanistic Belief System	2.76	0.26	2.83	0.26	1.482	0.225
Marxist Belief System	1.57	0.33	1.60	0.27	0.216	0.643
Organizational Belief System	2.22	0.33	2.21	0.32	0.015	0.902

	Level of Education					
	Level 1		Level 2		F-test	P
	Mean	Sd	Mean	Sd.		
Work Ethic	1.74	0.35	1.76	0.31	0.119	0.731
Leisure Ethic	1.50	0.36	1.53	0.37	0.450	0.503
Humanistic Belief System	2.82	0.28	2.81	0.23	0.034	0.853
Marxist Belief System	1.60	0.29	1.59	0.28	0.031	0.861
Organizational Belief System	2.20	0.33	2.23	0.29	0.168	0.683

Statement	Factor Loading		
	1st	2nd	3rd
The Organizational Belief System			
3. Better decisions are made in a group than by individuals.	.61	-.37	
9. One's contribution to the group is the most important thing about his work.	.65	.35	
10. One should take an active part in all group affairs.	.56	.43	
18. It is best to have a job as part of an organization where all work together even if you don't get individual credit.	.48	-.52	
22. Working with a group is better than working alone.	.66	-.37	
25. Survival of the group is very important in an organization.	.69	.05	
31. The group is the most important entity in any organization.	.77	.01	
41. Work is a means to foster group interests.	.36	.56	
42. Conformity is necessary for an organization to survive.	.37	-.001	
The Marxist Belief System			
2. Management does not understand the needs of the worker.	.21	-.09	
13. Workers should be represented on board of directors of companies.	.45	.29	
15. Factories would be run better if workers had more of a say in management.	.51	.55	
26. The most important work in Egypt is done by the laboring class.	.35	.44	
27. The working classes should have more say in running society.	.55	.57	
28. Wealthy people carry their fair share of the burdens of life in this country.	.31	-.47	
29. The rich do not make much of a contribution to society.	.50	-.39	
34. The work of the laboring classes is exploited by the rich for their own benefit.	.59	-.31	
36. Workers should be more active in making decisions about products, financing and capital investment.	.50	.40	
44. The free enterprise system mainly benefits the rich and powerful.	.76	-.39	
The Humanistic Belief System			
8. Work can be made satisfying.	.60	.38	
14. The work place can be humanized.	.47	.57	
17. Work can be made more interesting rather than boring.	.62	.41	
19. Work can be a means for self-expression.	.69	-.01	
24. Work can be organized to allow for human fulfillment.	.61	.25	
32. The job should be a source of new experiences.	.71	-.45	
33. Work should enable one to learn new things.	.61	-.58	
37. Work should allow for the use of human capabilities.	.65	-.11	
38. One's job should give him a chance to try out new ideas.	.66	-.07	
40. Work can be made meaningful.	.70	-.14	
The Leisure Ethic			
5. Increased leisure time is bad for society.	.54	-.23	-.63
12. The less hours one spends working and the more leisure time is available the better.	.64	-.06	.26

vidual belief statements to which subjects are asked to react in terms of agreement or disagreement. The questionnaire designed to measure these belief systems comprised 45 items, each with five response alternatives ranging from strong disagreement to strong agreement. There are five sub-scales, each corresponding to one of the belief systems, which are composed of seven, nine, eleven, ten and eight items respectively. A cover form was sent with each questionnaire to obtain the demographic data and present the code for the scale to the respondents. Four items are reverse-scored. The 45 items were factor analyzed using the STATVIEW package. The items were factor analyzed using the Principal component method. The results of the factor analysis, were used to determine the weighted scores for all items. The scores of the items that represented each belief system were added and means were calculated of each of the belief systems.

Subjects

The subjects for this study were the students of the American University in Cairo. The convenient sample chosen to conduct this study was composed of 179 students. Of this sample, 118 were females and 61 were males. The majority of the sample were social science students (66.9%), while the remaining 60n students had science majors (19.9%) and 13.2% had not yet decided on their orientation. The sample was represented in two levels of education, the lower level constituted 59.4%, while the upper level was

approximately 40.6%. (See Table 1 for Demographic Data on Respondents).

Table 1 : Demographic Data on Respondents

Item	Number	Percentage
Sex		
Male	61	34.1
Female	118	65.9
Education Level		
Lower Level	73	59.4
Upper Level	107	40.6
Orientation		
Social Science	121	66.9
Science	36	19.9
Undecided	24	13.2

Results and Discussion :

Demographic information provided by respondents show that about 34% of the sample are males and 66% are females. Most of the respondents (approximately 60%) are in their lower level of education while the rest (approximately 40%) are in their final stages, with nearly 67% of the sample in social sciences, 20% in a science orientation and about 13% not yet decided on their orientation.

A factor analysis for the subcategories; Work Ethic (WE), Humanistic Belief System (HBS), Leisure Ethic (LE), Marxist Belief System (MBS), and Organizational Belief System (OBS), generated the following table :

Statement	Factor Loading		
	1st	2nd	3rd
The Work Ethic			
1. By working hard a person can overcome every obstacles that life presents .	.39	.51	.50
4. One must avoid dependence on other persons wherever possible.	.55	.60	-.20
6. A man can learn better on the job by striking out boldly on his own that he can by following the advice of others .	.54	-.34	.04
7. Only those who depend on themselves get ahead in life.	.74	.22	-.30
11. One should work like a slave at everything he undertakes until he is satisfied with the results .	.28	-.12	.81
30. One should live one's life independent of others as much as possible .	.58	-.26	-.25
39. To be superior a man must stand alone .	.57	-.55	.05

five belief systems about the nature of work (Buchholz, 1976). Each constitute a set of unique assumptions about this kind of human activity. They are briefly described below

- The Work Ethic

Work is good in itself and bestows dignity on a person. Everyone should work and those who do not are not useful members of society. By working hard, a person can overcome every obstacle that life presents and make his or her own way in the world. Success is thus directly linked to one's own efforts, and the material wealth a person accumulates is a measure of how much effort has been expended. Wealth should be wisely invested to earn still greater returns and not be foolishly spent on personal consumption. Thus, thrift and frugality are virtues to be practiced in the use of one's material possessions (Green, 1959; Tawney, 1926; Weber, 1958).

- The Organizational Belief System

Work takes on meaning only as it affects the group or organization for which one works and as it contributes to one's status and rise in the organizational hierarchy. Work is not so much an end in itself, but is more of means valued only for how it serves group interests and contributes to one's success in the organization. But this success is more dependent on one's ability to conform and adapt to group norms than it is the result of individual effort and accomplishment. In other words, success in the organization is more dependent on the ability to get along and «play the game» than it is on individual productivity (Galbraith, 1967; Goodman, 1965; Mills, 1951; Packard, 1962; Whyte, 1956).

- The Marxist Belief system

Productive activity in work is basic to human fulfillment. Without work, humans can neither provide for their physical needs nor realize their potentiality as human beings. Through work, humans create the world and relate to fellow human beings. As organized within a capitalist system,

however, work does not allow people to fulfill themselves as creative and social individuals. The work of most people within such a system mainly benefits the ownership classes rather than the people doing the work. Thus workers are exploited and alienated from their productive activity. To overcome this condition, workers should be given more of a say as to what goes on in corporations and exercise more control over the workplace (Bottomore, 1963; Fromm, 1966; Israel, 1971; Mezaros, 1970).

- The Humanistic Belief System

According to this perspective, work is a fundamental way in which people fulfill themselves as human beings. What happens to human beings in the workplace is thus more important than the output of the work process. Work must be redesigned to be more meaningful and fulfilling for individuals and to allow them to discover their full potential as human beings. Human growth and development on the job are crucial so people can reach higher stages of human development than the fulfillment of material or lower order needs and wants (Fromm, 1968; Hampden-Turner, 1970; Maslow, 1954).

- The Leisure Ethic

Work is necessary for the production and exchange of goods and services. But the technological and economic requirements that are necessary to maintain adequate production levels mean that work can never be made meaningful or fulfilling no matter how much redesign is attempted. Thus human fulfillment is found only in leisure activities that permit personal choice regarding the use of one's time, the pursuit of activities of personal interest, and the exercise of creativity. The more time, resources and energy people have available for involvement in leisure activities, the better for their growth and development (Bell, 1970; DeGrazia, 1962; Poor, 1970).

Design of the Study Measurement Techniques

The next step for this study was to operationalize these belief systems in some practical manner so that measurement can be accomplished. The five belief systems about work were broken down into indi-



Work Beliefs Among Future Managers

By : Dr. Tarek Hatem
Sadat Academy for
management sciences.

Introduction

The beliefs about work among people will not only provide an understanding of the behavior of individuals but will also provide a partial explanation of performance of the organizations they are involved in. In the 1980s, it was found that relatively strong feelings of discontent and dissatisfaction exist in many segments of the Egyptian society.

Managers responded to this issue if job dissatisfaction by redesigning jobs to make them more interesting and fulfilling. Unfortunately inferences such as the above are not really based on measurement of changes in the fundamental underlying beliefs about work that may be taking place in the Egyptian society. The difficulty with these kinds of inferences is that they may not be valid, since these inferences refer to attitudes and behavior rather than beliefs, which is what work ethic is all about, thus causing a confusion between what might be called dissatisfaction with work rather than beliefs about work.

The objective of this study is to provide a preliminary insight into the work beliefs of the future managers in the Egyptian society. A related objective of this study is to measure and compare beliefs about work among sex, level of education and study orientation.

Conceptual Framework for Measuring Beliefs

There are several models for measuring belief systems (Goodenough 1963; Hahn, 1973). The concept in this study is based on the work of Rokeach and the belief system model he has developed.

The concept of a belief systems as defined by Rokeach is as follows : «the belief system is conceived to represent all the beliefs, sets experiences or hypotheses, conscious or unconscious, that a person at a given time accepts as true of the work he lives in» (Rokeach, 1960, p.33). Moreover, Rokeach adds that «a belief system represents the total universe of a person's beliefs about the physical world, the social world and the self».

Beliefs thus constitute assumptions about the world a person lives in, the validity of which he does not question and in the ordinary course of events, is not prepared to question. These beliefs define the world for an individual and provides the frame of reference for his conduct and behavior. «Taken together, the total belief system may be seen as an organization of beliefs varying in depth, formed as a result of living in nature and in society, designed to help a person maintain, in so far as possible, a sense of ego, and group identity.» Buchholz developed

* Assistant Professor American University in Cairo

Biblioteca Alexandrina



0531809